

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. NN in der Beschwerdesache BF, vertreten durch Dkfm. Martin Wirtschaftstreuhand- und Steuerberatungsgesellschaft mbH, Linzer Straße 36, 4320 Perg, gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt XYZ vom 14.12.2010 betreffend Umsatzsteuer 2004, Einkommensteuer 2003 bis 2005, sowie gegen die Bescheide vom 9.12.2010 betreffend Festsetzung der Kapitalertragsteuer 2004 und 2005 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Sachverhalt

Angefochten sind der Umsatzsteuerbescheid 2004, die Einkommensteuerbescheide 2003 bis 2005, sowie die Bescheide über die Festsetzung der Kapitalertragsteuer 2004 und 2005.

Verfahren

Mit Einbringungsvertrag vom 28.9.2004 brachte der Beschwerdeführer sein nicht protokolliertes Einzelunternehmen E (Gasthof, Tankstelle) mit Stichtag 31.12.2003 in die neu errichtete E GmbH (Alleingesellschafter Beschwerdeführer) nach den Bestimmungen des Art. III UmgrStG ein, wobei er den Teilbetrieb „Holzhandel“ zurückbehielt.

Der Beschwerdeführer erzielte in den beschwerdegegenständlichen Jahren 2003 bis 2005 aus seinem Einzelunternehmen bzw. aus der E GmbH Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die erklärungskgemäß veranlagt wurden (Bescheide vom 14.10.2004, 11.5.2006, 18.6.2007); ebenso wurde die Umsatzsteuer 2004 erklärungskgemäß festgesetzt (Bescheid vom 9.5.2006).

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung über den Zeitraum 2003 bis 2008 ging die Betriebsprüferin mangels Vorliegens eines positiven Verkehrswertes gemäß

§ 12 UmgrStG nicht von einer begünstigten Einbringung nach Art. III UmgrStG sondern von einem Tauschvorgang gemäß § 6 Z 14 lit b EStG 1988 aus.

Das Finanzamt nahm das Verfahren gemäß § 300 Abs. 4 BAO hinsichtlich der Umsatzsteuer 2004 und der Einkommensteuer 2003 bis 2005 wieder auf und unterzog – entsprechend den Prüfungsfeststellungen – einen Veräußerungsgewinn von 90.236,20 €, auf Antrag des Beschwerdeführers aufgeteilt auf die Jahre 2003 bis 2005 (ds. jeweils 30.078,73 €) der Einkommensbesteuerung; hinsichtlich der Umsatzsteuer 2004 wurde ein steuerpflichtiges Veräußerungsentgelt in Höhe von 35.476,80 € ermittelt (Bescheide vom 14.12.2010); weiters setzte es die Kapitalertragsteuer für 1-12/2004 mit 130.037,50 € und für 1-12/2005 mit 3.862,50 € fest (Bescheide vom 9.12.2010).

Gegen diese Bescheide erhob der Beschwerdeführer durch seine steuerliche Vertreterin mit Schriftsatz vom 26.1.2011 innerhalb verlängerter Rechtsmittelfrist Berufung und legte zur Untermauerung seiner Rechtsansicht diverse in Fachzeitschriften bzw. allgemeinen Medien erschienene Artikel vor. Auf die näheren Ausführungen in der Berufungsschrift und die Beilagen A) bis D) wird verwiesen.

In weiterer Folge legte das Finanzamt die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Gemäß Art. 151 Abs. 51 Z 8 B-VG wurde mit 1. Jänner 2014 der Unabhängige Finanzsenat aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging auf das Verwaltungsgericht des Bundes für Finanzen über. Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind am 31. Dezember 2013 anhängige Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Das Verfahren betreffende Anbringen wirken ab 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

Beim Bundesfinanzgericht erfolgten zur Klarstellung des Sachverhaltes unter Anwesenheit des Beschwerdeführers, dessen steuerlichen Vertreters, der Betriebsprüferin und des Vertreters des Finanzamtes Erörterungen der Sach- und Rechtslage am 29.6.2016 (samt Zeugeneinvernahme des Buchsachverständigen Mag. Dr. B) und am 20.9.2016; weiters wurden mit dem Beschwerdeführer und dessen steuerlichen Vertreter Besprechungen am 28.10.2015 und am 18.8.2016 abgehalten; zusätzlich erfolgte eine Vorsprache des steuerlichen Vertreters am 18.8.2016 zur Übergabe von Planungsunterlagen, die dem Vertreter des Finanzamtes im Zuge einer Besprechung am 30.8.2016 zur Kenntnis gebracht wurden. Auf die jeweils erstellten Niederschriften wird verwiesen.

Zum Beweis seines Vorbringens legte der Beschwerdeführer folgende Unterlagen, auf deren Inhalt verwiesen wird, vor:

- Gutachten vom 27.9.2004 über die Ermittlung des Firmenwertes
- Verbesserungsauftrag des Firmenbuchgerichtes vom 20.10.2004
- Antwortschreiben an das Firmenbuchgericht, undatiert
- Baupläne (3 Stück) über das geplante Bauvorhaben
- Förderungsanträge an die X-Bank

- E-Mail vom 29.6.2004
- Offener Brief an die Marktgemeinde W vom 26.3.2009 vom 26.4.2009
- E-Mails vom 13.4.2009, 16.4.2009, 17.4.2009, 20.4.2009
- Planrechnung 2005 - 2007

Die Ergebnisse des Ermittlungsverfahrens vor dem Bundesfinanzgericht wurden in Wahrung des Parteiengehörs dem Finanzamt durch Übersendung der Unterlagen mittels Vorhaltes vom 15.2.2016 (Beilagen: Niederschrift vom 28.10.2015, Vorhaltsbeantwortung vom 10.2.2016) und Weiterleitung des Mails des Steuerberaters vom 25.7.2016 und im Rahmen einer Besprechung mit dem Vertreter des Finanzamtes am 30.8.2016 zur Kenntnis gebracht; auf den Inhalt der vorgelegten Unterlagen wird verwiesen. Ebenso erfolgte umgekehrt eine Übermittlung der Stellungnahme des Finanzamtes vom 29.3.2016 zur Vorhaltsbeantwortung vom 10.2.2016 (samt beigelegtem Fachgutachten des Fachsenates für Betriebswirtschaft und Organisation des Instituts für Betriebswirtschaft, Steuerrecht und Organisation der Kammer der Wirtschaftstreuhänder zur Unternehmensbewertung) an den Beschwerdeführer (Vorhalt vom 3.5.2016), sowie der Stellungnahme und des Antrages im Beschwerdeverfahren vom 15.9.2016 (Mail vom 19.9.2016).

In der mündlichen Verhandlung am 21.6.2017 wurde seitens des Beschwerdeführers und der Amtspartei klargestellt, dass keine neuen Beweismittel vorgelegt und keine weiteren Beweisanträge gestellt würden; hinsichtlich ihrer Anträge verwiesen beide Parteien auf ihre bisherigen mündlichen (in den Niederschriften dargestellten) und schriftlichen Stellungnahmen.

Festgestellter Sachverhalt

Der Beschwerdeführer betrieb vor der Einbringung ein nicht protokolliertes Einzelunternehmen (Gasthof, Tankstelle, Holzhandel). Mit Einbringungsvertrag vom 28.9.2004 brachte er aus diesem Unternehmen die Teilbetriebe „Gasthof „und „Tankstelle“ mit Stichtag 31.12.2003 in die neu errichtete E GmbH, deren Alleingesellschafter er war, nach den Bestimmungen des Art. III UmgrStG ein, wobei er den Teilbetrieb „Holzhandel“ zurückbehielt.

Erklärung über die Errichtung einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung, zugleich Sacheinlagevertrag vom 28.9.2004

Erstens: Firma, Sitz

Die Firma der Gesellschaft lautet E GmbH.

Der Sitz der Gesellschaft ist in W.

Zweitens: Gegenstand des Unternehmens

Gegenstand des Unternehmens ist:

a) der Betrieb des Gast- und Beherbergungsgewerbes,

b) der Betrieb einer Tankstelle sowie

c) der Handel mit KFZ-Zubehör und Reifen.

Die Gesellschaft kann Zweigniederlassungen errichten und betreiben, gleichartige oder ähnliche Unternehmen erwerben, pachten oder sich daran in welcher Form immer beteiligen, sowie deren Geschäftsführung und Vertretung übernehmen.

Drittens: Stammkapital

Das Stammkapital der Gesellschaft beträgt 35.000 €.

In Anrechnung auf dieses Stammkapital bringt der alleinige Gesellschafter Herr E (Beschwerdeführer) den gesamten Betrieb seines seit mehr als fünf Jahren bestehenden nicht protokollierten Einzelunternehmens E, Gasthof, Tankstelle, mit dem Standort in W, samt allen Rechten und Pflichten, unter Verzicht auf die Liquidation unter Inanspruchnahme der Begünstigungen des Art. III UmgrStG auf der Grundlage der Einbringungsbilanz zum 31.12.2003, mit dem Stichtag dieser Bilanz zum ermittelten Wert gemäß § 202 HGB in die neu errichtete Gesellschaft ein und diese erklärt, den gegenständlichen Betrieb hiermit im Sinne dieses Vertrages zu übernehmen.

Nicht eingebracht wird ausdrücklich der Teilbetrieb „Holzhandel“ mit den zu diesem Betrieb gehörenden Anlagen laut Anlagenverzeichnis einschließlich des Pkw Suzuki.

Die Einbringung erfolgt jedoch sonst mit allen Aktiven und Passiven, Berechtigungen, Bestandrechten, gewerblichen Schutzrechten unter Übertragung sämtlicher Rechte und Pflichten aus abgeschlossenen Verträgen und aus öffentlich rechtlichen Bewilligungen nach Maßgabe der Bestimmungen dieses Gesellschaftsvertrages, insbesondere zediert Herr E seine Forderungen aus allen Rechtsverhältnissen an die E GmbH.

Herr E erklärt, dass nach seinem Wissen die Einbringungsbilanz für den eingebrachten Betrieb dessen Vermögensgegenstand vollständig und richtig wiedergibt. Es besteht volle Übereinstimmung darüber, dass Aktiven, die nicht in der Bilanz aufgenommen wurden, aber doch zum übertragenen Betrieb gehören, gleichfalls in die E GmbH eingebracht werden.

Herr E erklärt weiters, dass der eingebrachte Betrieb einen positiven Verkehrswert besitzt und tritt die Gesellschaft hiermit in alle mit den Dienstnehmern des eingebrachten Betriebes des Einzelunternehmens E, Gasthof, Tankstelle, auf Grund schriftlicher Verträge oder ohne solche bestehenden Rechtsbeziehungen ein. In diesem Umfang übernimmt sie diese Dienstnehmer, sofern diese dazu bereit sind unter Anerkennung der bereits erworbenen Rechte insbesondere der anrechenbaren Vordienstzeiten zu gleichen Bedingungen. Die E GmbH tritt daher auch lohnsteuerrechtlich in die Rechtsstellung des Einzelunternehmens E hinsichtlich dieser Dienstnehmer ein.

Viertens: Grundstücke

Zum eingebrachten Betrieb gehören insbesondere die im beigefügten Anlageverzeichnis angeführten beweglichen Wirtschaftsgüter und Fahrnisse sowie Grundstücke (die EZ und Grundstücks-Nr. sind anonymisiert).

Eingebracht werden insbesondere die in der EZ 111 Grundbuch W vorgetragenen Grundstücke 222/2, 333, 444, 555, 666, .77 und .88 „Adresse 27“ sowie „Adresse 34“ im Gesamtausmaß von 12.863 m², einschließlich sämtlicher darauf befindlicher Baulichkeiten sowie ein erst zu vermessendes Trennstück im Ausmaß von ca. 100 m² aus Grundstück 999 und die Liegenschaften EZ 123 Grundbuch W mit dem Grundstück 456/7 Sonstige im Ausmaß von 755 m² sowie EZ 890 Grundbuch W mit dem Grundstück 000/0 im Ausmaß von 183 m².

Festgestellt wird, dass es sich bei den derzeit grundbücherlich sichergestellten Darlehen um betriebliche Verbindlichkeiten handelt, welche in der Einbringungsbilanz erfasst wurden.

Das nicht protokollierte Einzelunternehmen E, Gasthof, Tankstelle, geht mit Ablauf des Einbringungsstichtages 31.12.2003 mit allen Nutzungen und Lasten auf die E GmbH über.

Fünftens: Vertragsdauer, Geschäftsjahr

Die Gesellschaft ist auf unbestimmte Dauer errichtet. Das erste Geschäftsjahr beginnt mit der Eintragung der Gesellschaft in das Firmenbuch und endet am darauffolgenden 31. Dezember. Die weiteren Geschäftsjahre beginnen am 1. Jänner eines jeden Jahres und enden am 31. Dezember desselben Jahres.

Sechstens: Geschäftsführung und Vertretung

Die Gesellschaft hat einen oder mehrere Geschäftsführer.

Sind zwei oder mehrere Geschäftsführer bestellt, so wird die Gesellschaft durch je zwei Geschäftsführer gemeinsam oder durch einen Geschäftsführer gemeinsam mit einem Gesamtprokuristen vertreten, sofern mit dem Bestellungsbeschluss nicht einzelnen Geschäftsführern ein selbständiges Vertretungsrecht eingeräumt wird.

Zum ersten Geschäftsführer wird längstens auf die Dauer seiner Gesellschaftereigenschaft der Gesellschafter E, geboren am ZZ.ZZ.ZZZZ, bestellt, welcher einzelvertretungsberechtigt ist.

Siebtens: Verfügung über Geschäftsanteile

.....

Achtens: Kündigung

.....

Neuntens: Generalversammlung

.....

Zehntens: Abtretungspreis

.....

Elftens: Allgemeine Bestimmungen

Soweit durch diesen Gesellschaftsvertrag in seiner jeweils gültigen Fassung nichts anderes bestimmt ist, gelten für die Gesellschaft die Vorschriften des Gesetzes über Gesellschaften mit beschränkter Haftung.

Für diesen Rechtsvorgang werden die abgabenrechtlichen Begünstigungen des Art. III UmgrStG in Anspruch genommen.

Zwölftens: Gründungskosten

.....

Dreizehtens: Staatsbürgerschaftserklärung

Die Vertragspartei erklärt an Eides Statt, österreichischer Staatsbürger zu sein.

Weiters erklärt die Vertragspartei ihren Sitz im Inland zu haben sowie, dass an ihrer Gesellschaft keinerlei Ausländer beteiligt sind und auch deren geschäftsführungsberechtigte Organe keine Ausländer im Sinne der Bestimmungen des Oberösterreichischen Grundverkehrsgesetzes 1994 sind.

Weiters erklärt die Vertragspartei gemäß § 16 Abs. 1 Z 3 des Österreichischen Grundverkehrsgesetzes 1994, dass dieser Rechtserwerb hinsichtlich der Grundstücke .77, .88, 222/2, 456/7, 444, 666 und 000/0, genehmigungsfrei zulässig ist.

Dem Unterzeichneten sind im vollen Umfang die Strafbestimmungen des § 35 des Oberösterreichischen Grundverkehrsgesetzes 1994 sowie allfällige zivilrechtliche Folgen einer unrichtigen Erklärung (Nichtigkeit des Rechtsgeschäftes, Rückabwicklung) bekannt.

Vierzehntens: Aufsandungserklärung

Die Vertragspartei erteilt nunmehr ihre ausdrückliche Einwilligung, dass:

- 1) bei der Liegenschaft EZ 111 Grundbuch W, die Grundstücke 999, 112, 113, 114, 115/5, und 1116 unter Mitübertragung des Eigentumsrechtes des Herrn E, geb. ZZ.ZZ.ZZZZ, abgeschrieben und hierfür eine neue Einlagezahl im Grundbuch W eröffnet werden kann;*
- 2) bei der Restliegenschaft das Eigentumsrecht für die E GmbH einverleibt werden kann;*
- 3) bei den Liegenschaften EZ 890 und 123 je Grundbuch W je das Eigentumsrecht für die E GmbH einverleibt werden kann.*

Fünfzehntens: Aufschiebende Bedingung

Die vorstehende Einbringung wird unter der aufschiebenden Bedingung abgeschlossen, dass die vereinbarte Einbringung in das Firmenbuch eingetragen wird.

Die steuerlichen Wirkungen der Umgründung hängen von der Erfüllung aller handelsrechtlichen Voraussetzungen ab.

Sechzehntens: Erklärung gemäß § 9 O.Ö. Bauordnung

Die Vertragspartei erklärt hiermit gemäß § 9 Abs. 1 Z 2 der Oberösterreichischen Bauordnung, dass die abzuschreibenden Grundstücke keinen im Grundbuch ersichtlich gemachten Bauplatz darstellen und auch nicht bebaut sind.

Siebzehntens: Ausfertigungen

.....

Auf die nicht näher dargestellten Vertragspunkte (Siebtens, Achtens, Neuntens, Zehntens, Zwölftens, Siebzehntens) wird verwiesen.

Aus dem Jahresabschluss zum 31.12.2003 des Einzelunternehmens E ergibt sich ein Kapital von -9.499,58 €.

In der Einbringungsbilanz zum 31.12.2003 ist unter dem Anlagevermögen ein Geschäfts- und Firmenwert von 125.000 € ausgewiesen. Dieser wurde seitens der steuerlichen Vertreterin des Beschwerdeführers aufgrund der „Praktikerformel“ in der Weise ermittelt, dass das arithmetische Mittel des jeweiligen Cash-Flow (der eingebrachten Teilbetriebe Gasthof, Tankstelle) der Jahre 2001 bis 2003 den zukünftig zu erwartenden Cash-Flow darstellt; der zurückbehaltene Holzhandel wurde dabei nicht berücksichtigt (Gutachten vom 27.9.2004).

Weiters ist auf der Aktivseite der Einbringungsbilanz unter den Rechnungsabgrenzungsposten eine Aktivpost gemäß § 16 Abs. 5 Z 1 UmgrStG in Höhe von 500.000 € eingestellt, der laut Beschwerdeführer die in Grund und Gebäude enthaltenen stillen Reserven darstellen soll.

Auf der Passivseite der Einbringungsbilanz ist unter den Sonstigen Verbindlichkeiten eine Entnahme gemäß § 16 Abs. 5 Z 1 UmgrStG in Höhe von 515.000 € enthalten. Es handelt sich hierbei um eine Privatentnahme – der an das Einzelunternehmen E im Jahr 2014 ausbezahlten Darlehensvaluta – des Beschwerdeführers.

Der Beschwerdeführer verkaufte in weiterer Folge die E GmbH an die D Limited und an die Ehegatten B. Im Zuge dieses Verkaufs trat er am 29.9.2005 seinen Geschäftsanteil in Höhe von 35.000 € an der E GmbH um einen Abtretungspreis von 35.000 € ab (D Limited: Anteil 34.300 €, Abtretungspreis 34.300 €, Frau B: Anteil 350 €, Abtretungspreis 350 €, Herr B: Anteil 350 €, Abtretungspreis 350 €).

Abtretungsvertrag vom 29.9.2005

Erstens:

Herr E, geb. ZZ.ZZ.ZZZZ, ist Gesellschafter der E GmbH mit dem Sitz in W, FB-Nr. ZZZZZZ z. Sein Geschäftsanteil entspricht einer voll einbezahlten Stammeinlage im Nominale von 35.000 €.

Zweitens:

Herr E tritt hiermit von diesem seinen Geschäftsanteil an der E GmbH mit dem Sitz in W:

a) einen voll einbezahlten Teil im Nominale von 34.300 € um einen Abtretungspreis von 34.300 € an die D Limited, Reg.No. ZZZZZ Jersey, Channel Islands,

b) einen voll einbezahlten Teil im Nominale von 350 € um den Abtretungspreis von 350 € an Frau B ab.

c) einen voll einbezahlten Teil im Nominale von 350 € um den Abtretungspreis von 350 € an Herrn B ab.

Drittens:

Der auf die einzelnen Gesellschafter entfallende Abtretungspreis ist binnen vierzehn Tagen ab Unterfertigung dieses Vertrages abzugsfrei an den abtretenden Gesellschafter zu bezahlen.

Viertens:

Die übernehmenden Gesellschafter erklären die Vertragsannahme. Als Stichtag für den Übergang aller mit den vertragsgegenständlichen Geschäftsanteilen verbundenen Rechte und Pflichten mit Ausnahme der von Herrn E bewohnten Wohnung auf die übernehmenden Gesellschafter wird der 31.12.2004 vereinbart.

Ertragsanteile für die Gewinne vorangegangener Geschäftsjahre, die nicht unter die abtretenden Gesellschafter verteilt wurden, stehen den Erwerbern zu.

Herr E verpflichtet sich, die von ihm bewohnte Wohnung im Haupthaus „Adresse 27“ bis spätestens 20.6.2006 zu räumen und geräumt zu übergeben.

Sämtliche auf diese Wohnung entfallenden Betriebskosten und öffentlichen Abgaben einschließlich der Strom- und Heizungskosten tragen die Eigentümer der Liegenschaft „Adresse 27“.

Fünftens:

Der abtretende Gesellschafter haftet dafür, dass die vertragsgegenständlichen Geschäftsanteile das gesamte Stammkapital der E GmbH darstellen, sich in seinem alleinigen Eigentum befinden und nicht mit irgendwelchen Rechten Dritter belastet sind.

Der abtretende Gesellschafter erklärt, dass keine Rückzahlungen auf das Stammkapital oder auf eigenkapitalersetzende Darlehen erfolgten und neben den Bestimmungen des Gesellschaftsvertrages, die den übernehmenden Gesellschaftern bekannt sind, keinerlei Vereinbarungen oder Beschlüsse der Gesellschafter bestehen, die die mit den vertragsgegenständlichen Geschäftsanteilen verbundenen Mitgliedschaftsrechte beeinflussen.

Sechstens:

Der abtretende Gesellschafter sichert zu, dass

1) der Jahresabschluss zum 31.12.2003 hinsichtlich des Teilbetriebes „Gasthof“ nach den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung und Bilanzierung unter Wahrung der Bilanzkontinuität erstellt worden ist und ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögensfinanzen und der Ertragslage der Gesellschaft vermittelt.

2) das in der Bilanz zum 31.12.2003 ausgewiesene Anlage- und Umlaufvermögen im Eigentum der Gesellschaft stand und nicht mit irgendwelchen Rechten Dritter belastet war sowie sämtliche Wirtschaftsgüter umfasst, die für den Geschäftsbetrieb der Gesellschaft notwendig sind.

3) die in der Bilanz zum 31.12.2003 ausgewiesenen Forderungen, soweit sie nicht wertberichtigt sind, fristgerecht erfüllt werden.

4) keine Pensionsverbindlichkeiten, für die nach steuerlichen Grundsätzen eine Rückstellung gebildet werden kann, bestehen.

5) die Bilanz zum 31.12.2003 ausreichende Rückstellungen für sämtliche den Zeitraum bis 31.12.2003 betreffenden Steuerverbindlichkeiten der Gesellschaft enthält, unabhängig davon, ob die Verbindlichkeiten bei der Aufstellung der Bilanz bereits entstanden oder bekannt waren.

6) Allfällige Steuernachzahlungen aus Betriebsprüfungen bis zum Abtretungstichtag sind vom abtretenden Gesellschafter zu tragen.

Siebtens:

Der abtretende Gesellschafter versichert weiters, dass im Zeitraum seit dem letzten Bilanzstichtag keine Ereignisse eingetreten sind oder sich angekündigt haben, die für das laufende oder spätere Geschäftsjahr eine ungünstige Situation der Erwerber im Hinblick auf Umsatz und Ertrag erwarten lassen könnten.

Achtens:

Alle Vertragspartner erklären ausdrücklich, dass die in der Saldenliste ausgewiesenen Umsatzziffern den Erwerbern bekannt sind.

Der abtretende Gesellschafter übernimmt keine Gewährleistung für eine bestimmte Beschaffenheit oder Ertragsfähigkeit des von der Gesellschaft betriebenen Unternehmens.

Neuntens:

Der abtretende Gesellschafter versichert weiters, dass

1) die Gesellschaft nicht an Verträge mit dem abtretenden Gesellschafter oder diesem nahestehenden Personen oder Unternehmen gebunden ist,

2) die Gesellschaft nicht an Verträge gebunden ist, die auf Grund der Veräußerung der Anteile an der Gesellschaft von Dritten gekündigt, geändert oder ergänzt werden können,

3) die Gesellschaft über sämtliche öffentlich-rechtlichen Genehmigungen verfügt, die zur Fortführung des Geschäftsbetriebes der Gesellschaft erforderlich sind und diese Genehmigungen nicht zurückgenommen oder widerrufen worden sind, keine Umstände vorliegen, welche die Rücknahme oder den Widerruf dieser Genehmigungen befürchten lassen und der Geschäftsbetrieb der Gesellschaft in Übereinstimmung mit diesen Genehmigungen geführt wird,

4) die E GmbH weder in einem Verfahren vor staatlichen Gerichten als beklagte Partei oder vor Behörden als Beschuldigte in einem Verwaltungsstrafverfahren beteiligt ist und die Gesellschaft nicht beklagte Partei in einem Zivilverfahren ist.

Zehntens:

Die übernehmende Gesellschafterin Frau B erklärt an Eidesstatt, österreichische Staatsbürgerin, während der übernehmende Gesellschafter Herr B erklärt, britischer Staatsbürger zu sein. Weiters erklärt Herr B, dass an der D Limited lediglich britische Staatsbürger beteiligt und auch deren vertretungsberechtigte Organe britische Staatsbürger sind.

Die Rechtswirksamkeit dieses Vertrages ist aufschiebend bedingt durch die grundverkehrsbehördliche Genehmigung dieses Vertrages.

Sämtliche mit der Errichtung und Vergebührung dieses Vertrages verbundenen Kosten und Gebühren aller Art sind von den übernehmenden Gesellschaftern anteilmäßig zu tragen.

Elftens:

Von diesem Notariatsakt können den Vertragsparteien über Verlangen auch wiederholte Ausfertigungen erteilt werden.

In der Generalversammlung der E GmbH vom 29.9.2005 wurde zur Veräußerung der GmbH-Anteile folgender Beschluss gefasst:

Die D Limited, Herr B und Frau B als zukünftige Erwerber sämtlicher Gesellschaftsanteile der E GmbH mit dem Sitz in W vereinbaren, dass Herr E bis zur endgültigen und genauen Festlegung des zwischen den Vertragsparteien vereinbarten Kaufpreises, nur berechtigt ist, den auf dem bereits angelegten Sparbuch der X Bank erliegenden Betrag bis zur Höhe von 500.000 € zu entnehmen.

Die Begleichung des Kaufpreises von 550.000 € erfolgte vereinbarungsgemäß dergestalt, dass der Beschwerdeführer am 27.9.2004 einen Betrag von 515.000 € von einem Kreditkonto der E GmbH bei der X Bank entnahm (diesen Kredit hatte der Beschwerdeführer während des Jahres 2014 für sein Einzelunternehmen E aufgenommen und die dadurch entstandene Bankschuld unter den „Sonstigen Verbindlichkeiten“ verbucht) und auf ein auf ihn persönlich lautendes Sparbuch bei der X Bank transferierte. Der Restbetrag von 35.000 € wurde im Abtretungsvertrag vom 29.9.2005 als Abtretungspreis zur Zahlung binnen 14 Tagen vereinbart.

Im Zivilprozess zwischen den Käufern als klagende Partei und dem Beschwerdeführer als beklagte Partei zur Feststellung, ob ein überhöhter Kaufpreis verlangt worden sei, ging der gerichtlich beeidete Sachverständige davon aus, dass das Einzelunternehmen E zum Stichtag 31.12.2003 einen nach modernen betriebswirtschaftlichen Grundsätzen ermittelten Unternehmenswert in der Bandbreite zwischen 305.000 € (Fortschreibung der Ergebnisse von 2003) und 330.000 € (Fortschreibung der Ergebnisse von 2002; in jenem Jahr fand die Landesausstellung statt) hatte (Gutachten Mag. Dr. B vom 5.5.2008).

Ab 2005 bezieht der Beschwerdeführer nur mehr Pensionseinkünfte.

Beweiswürdigung

Der im Zivilverfahren festgestellte Unternehmenswert in Höhe von 305.000 € (Liquidationswert) bis 330.000 € (Fortführungswert) ist durch das Gutachten des allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen Mag. Dr. B vom 5.5.2008, welches der freien Beweiswürdigung gemäß § 167 Abs. 2 BAO unterliegt, belegt.

Hingegen ist das von der steuerlichen Vertreterin des Beschwerdeführers zum Nachweis eines positiven Verkehrswertes vorgelegte Gutachten 27.9.2004 in sich nicht schlüssig und glaubwürdig: Der Firmenwert (Unternehmenswert) wird nach dem Ertragswertverfahren unter Zuhilfenahme der „Praktikeformel“ in der Weise ermittelt, dass das arithmetische Mittel des jeweiligen Cash-Flow (der eingebrachten Teilbetriebe Gasthof, Tankstelle) der Jahre 2001 bis 2003 den zukünftig zu erwartenden Cash-Flow darstellt; der zurückbehaltene Holzhandel wird dabei nicht berücksichtigt. Diese Berechnung ergibt einen gerundeten Unternehmenswert von 125.000 €, der im Anlagevermögen als Geschäfts- und Firmenwert dargestellt wird. Zur Höhe der stillen Reserven im Anlagevermögen wird hingegen keine Aussage getroffen.

Dieses Gutachten entspricht nicht den im Fachgutachten „KFS BW1“ des Fachsenats für Betriebswirtschaft und Organisation des Instituts für Betriebswirtschaft, Steuerrecht und Organisation der Kammer der Wirtschaftstreuhänder zur Unternehmensbewertung aufgestellten Anforderungen und ist daher nicht als Nachweis für das Vorliegen eines positiven Verkehrswertes geeignet.

Hinsichtlich der in der Einbringungsbilanz enthaltenen stillen Reserven iHv 500.000 € wurden keine relevanten Unterlagen vorgelegt. Es wurden keine konkreten Ermittlungsverfahren zu den Grundverkehrswerten oder zum Unternehmenswert präsentiert, sondern im Wesentlichen nur Aussagen zu späteren bzw. aktuellen Verhältnissen getroffen, die für den Einbringungstichtag bzw. für den Tag der Vertragsserrichtung nicht maßgebend sind. Die veranschlagte Höhe der stillen Reserven ist nicht nachvollziehbar. Dem Beschwerdeführer ist daher nicht gelungen, die betreffende Höhe nachzuweisen.

Die vom Beschwerdeführer im Zuge des Ermittlungsverfahrens vor dem Bundesfinanzgericht vorgelegten Unterlagen (wie zB die Planungsunterlagen) beziehen sich auf 2005 und spätere Zeiträume und können daher nicht zur Beschreibung der Verhältnisse zum Bewertungsstichtag 31.12.2003 bzw. 28.9.2004 (Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages) herangezogen werden.

Rechtslage

Gemäß § 12 Abs. 1 UmgrStG idF BGBl I 2003/71 liegt eine Einbringung im Sinne dieses Bundesgesetzes vor, wenn Vermögen (Abs. 2) auf Grundlage eines schriftlichen

Einbringungsvertrages (Sacheinlagevertrages) nach Maßgabe des § 19 einer übernehmenden Körperschaft tatsächlich übertragen wird. Voraussetzung ist, dass das Vermögen am Einbringungsstichtag, jedenfalls aber am Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages, einen positiven Verkehrswert besitzt. Der Einbringende hat den positiven Verkehrswert im Zweifel durch ein Gutachten eines Sachverständigen nachzuweisen.

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

Übernehmende Körperschaften können unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften oder Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften (§ 1 Abs. 2 des Körperschaftsteuergesetzes 1988) sein (Abs. 3 Z 1).

Auf Einbringungen sind die §§ 13 bis 22 anzuwenden (Abs. 4).

Gemäß § 13 Abs. 1 UmgrStG idF BGBl I 2003/71 ist der Einbringungsstichtag der Tag, zu dem das Vermögen mit steuerlicher Wirkung auf die übernehmende Körperschaft übergehen soll. Der Stichtag kann auch auf einen Zeitpunkt vor Unterfertigung des Einbringungsvertrages rückbezogen werden. In jedem Fall ist innerhalb einer Frist von neun Monaten nach Ablauf des Einbringungsstichtages (§ 108 der Bundesabgabenordnung)

- die Anmeldung der Einbringung im Wege der Sachgründung bzw. einer Kapitalerhöhung zur Eintragung in das Firmenbuch und
- in den übrigen Fällen die Meldung der Einbringung bei dem gemäß § 58 der Bundesabgabenordnung für die übernehmende Körperschaft zuständigen Finanzamt

vorzunehmen. Erfolgt die Anmeldung oder Meldung nach Ablauf der genannten Frist, gilt als Einbringungsstichtag der Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages, wenn dies innerhalb einer Frist von neun Monaten nach Ablauf des Ersatzstichtages (§ 108 BAO) dem gemäß § 58 der Bundesabgabenordnung für die übernehmende Körperschaft zuständigen Finanzamt gemeldet wird und die in § 12 Abs. 1 genannten Voraussetzungen auf den Ersatzstichtag vorliegen.

Einbringungsstichtag kann nur ein Tag sein, zu dem das einzubringende Vermögen dem Einbringenden zuzurechnen war (Abs. 2 1. Satz).

Gemäß § 14 Abs. 1 UmgrStG idF BGBl I 1999/28 endet bei der Einbringung von Betrieben oder Teilbetrieben für das eingebrachte Vermögen das Wirtschaftsjahr des Einbringenden mit dem Einbringungsstichtag. Dabei ist das Betriebsvermögen mit dem Wert anzusetzen, der sich nach den steuerrechtlichen Vorschriften über die Gewinnermittlung ergibt (1. und 2. Satz).

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

Gemäß § 15 UmgrStG idF BGBl I 1999/28 ist bei der Einbringung von Betrieben, Teilbetrieben, Mitunternehmeranteilen und zu einem Betriebsvermögen gehörenden Kapitalanteilen zum Einbringungsstichtag eine Einbringungsbilanz aufzustellen, in der das einzubringende Vermögen nach Maßgabe des § 16 und das sich daraus ergebende Einbringungskapital darzustellen ist.

Gemäß § 16 Abs. 1 UmgrStG hat der Einbringende das in § 15 genannte Vermögen in der Einbringungsbilanz und einzubringende Kapitalanteile im Einbringungsvertrag mit den in § 14 Abs. 1 genannten Werten anzusetzen (Buchwerteinbringung).

Gemäß § 16 Abs. 5 Z 1 UmgrStG idF BGBl I 2003/71 können abweichend von § 14 Abs. 2 bei der Einbringung von Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen das nach § 14 Abs. 1 anzusetzende Vermögen, sofern die Voraussetzungen des § 12 gewahrt bleiben, in folgender Weise verändert werden: Entnahmen und Einlagen, die in der Zeit zwischen dem Einbringungsstichtag und dem Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages getätigt werden, können anstelle der Erfassung als Verrechnungsforderung oder –verbindlichkeit gegenüber der übernehmenden Körperschaft zurückbezogen werden. Diese Vorgänge gelten als mit Ablauf des Einbringungsstichtages getätigt, wenn sie in der Einbringungsbilanz durch den Ansatz einer Passivpost für Entnahmen oder einer Aktivpost für Einlagen berücksichtigt werden.

Gemäß § 6 Z 14 lit a EStG 1988 liegt beim Tausch von Wirtschaftsgütern jeweils eine Anschaffung und eine Veräußerung vor. Als Veräußerungspreis des abgegebenen Wirtschaftsgutes und als Anschaffungskosten des erworbenen Wirtschaftsgutes sind jeweils der gemeine Wert des abgegebenen Wirtschaftsgutes anzusetzen.

Gemäß § 6 Z 14 lit b EStG 1988 idF BGBl 1991/699 gilt die Einlage oder die Einbringung von Wirtschaftsgütern und sonstigem Vermögen in eine Körperschaft (§ 1 des Körperschaftsteuergesetzes 1988) als Tausch im Sinne der lit a, wenn sie nicht unter das Umgründungssteuergesetz fällt oder das Umgründungssteuergesetz dies vorsieht. Die Einbringung von (Teil)Betrieben, Mitunternehmer- und Kapitalanteilen im Sinne des § 12 Abs. 2 des Umgründungssteuergesetzes ist auf den nach dem Umgründungssteuergesetz maßgeblichen Einbringungsstichtag zu beziehen.

Gemäß § 95 Abs. 5 Z 1 EStG 1988 ist dem Empfänger der Kapitalerträge die Kapitalertragsteuer ausnahmsweise vorzuschreiben, wenn der zum Abzug Verpflichtete die Kapitalerträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat.

Rechtliche Erwägungen

Der Sachverhalt hinsichtlich der Kreditaufnahme für das Einzelunternehmen E, der Überführung der Darlehensvaluta in das Privatvermögen des Beschwerdeführers, der Gründung der E GmbH und gleichzeitigen Einbringung des Einzelunternehmens E in die E GmbH und der Veräußerung der Anteile an der E GmbH sind unbestritten.

Strittig ist, ob ein positiver Verkehrswert vorliegt und die Einbringung des Einzelunternehmens E des Beschwerdeführers in die E GmbH somit in den Anwendungsbereich des Art. III UmgrStG fällt.

Nach § 12 Abs. 1 UmgrStG ist Voraussetzung für eine Einbringung nach Art. III UmgrStG, dass das (tatsächlich eingebrachte) Vermögen (vgl. Petra Schwarzingen, Der positive Verkehrswert im Umgründungsrecht, Linde Verlag, Wien 1996, Seite 27) am Einbringungsstichtag, jedenfalls aber am Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages, für sich allein einen positiven Verkehrswert besitzt. Der Einbringende hat im Zweifel die Höhe des positiven Verkehrswertes durch ein begründetes Gutachten eines Sachverständigen nachzuweisen. Das Fehlen eines positiven Verkehrswertes führt zur Nichtanwendung des Art. III UmgrStG und hat ertragsteuerlich die Gewinnrealisierung hinsichtlich des eingebrachten Vermögens gemäß § 6 Z 14 lit b EStG 1988 (Tauschbesteuerung) zur Folge (vgl. Fuherr in Kofler, UmgrStG § 12 Rz 186, 188).

Das Gesetz selbst bietet hinsichtlich des positiven Verkehrswertes keine Legaldefinition. Ebenso wenig geben die Erläuterungen zur Regierungsvorlage einen Hinweis darauf, wie der Gesetzgeber den Begriff des Verkehrswertes verstanden haben möchte. Einstimmigkeit herrscht jedoch dahingehend, dass eine rein buchmäßige Überschuldung kein Hindernis für die Anwendung der umgründungssteuerrechtlichen Steuerneutralität darstellt, diese Begünstigungen allerdings bei realer Überschuldung versagt bleiben (vgl. Schwarzingen, aaO, Seite 110).

Gewöhnlich versteht man unter dem Verkehrswert jenen Preis, der üblicherweise im redlichen Geschäftsverkehr für ein Wirtschaftsgut erzielt werden kann (zB Bauer-Eder/Lang/Netzer/Proksch/Wiedermann, Gebühren Verkehrssteuern Bewertung, LexisNexis, 7).

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes ist obige Definition für umgründungssteuerrechtliche Vorgänge nicht geeignet und die Bezeichnung „Verkehrswert“ im § 12 UmgrStG insofern irreleitend, als durch den Umgründungsvorgang nicht das am freien Markt getätigte Verkehrsgeschäft angesprochen ist (vgl. Schwarzingen, aaO, Seite 94). Vielmehr ist der Begriff „Verkehrswert“ anhand des Normzweckes des Umgründungssteuerrechtes zu interpretieren.

Der für alle Artikel des Umgründungssteuergesetzes – insbesondere jedoch mangels handelsrechtlicher Normen für Art. III, IV und V – Anwendung findende Normzweck ist in der Verbesserung der Unternehmensstruktur zu sehen. Das Umgründungssteuergesetz zielt auf eine Verbesserung der an einer Umgründung beteiligten Parteien ab, die sich durch eine Wertsteigerung der Vermögen darstellt. Die Wertsteigerung ist durch einen Vergleich der Vermögenswerte vor und nach der Umgründung zu erkennen. Ansonsten käme es im Falle der Übertragung von Vermögen, welches keinen positiven Verkehrswert

aufweist, zu einer Schwächung der aufnehmenden Partei, was wiederum dem Gedanken der Strukturverbesserung widerspricht (vgl. Schwarzingen, aaO, Seiten 85, 184). Aufgrund dieser Normformulierung ist schlüssig zu erkennen, dass selbst mangels expliziter Verankerung die Übertragung von tatsächlich überschuldeten Vermögensteilen den gesetzlichen Anforderungen nicht gerecht würde und somit unzulässig wäre. Diesen Erkenntnissen ist im Rahmen der Verkehrswertbetrachtung jedenfalls Folge zu leisten. Das Erfordernis nach einer exakten Berechnung und Ermittlung des Verkehrswertes des übertragenen Vermögensteiles ist mangels gesetzlicher Bestimmung grundsätzlich nicht gegeben. Liegen hinsichtlich des Vorliegens eines positiven Verkehrswertes Zweifel vor, so verlangt der Gesetzgeber ein Gutachten eines Sachverständigen. Der mit dem Gutachten beauftragte Sachverständige (als solcher kann auch der steuerliche Vertreter fungieren) bürgt und haftet kraft seiner Funktion als neutraler Gutachter im Sinne des Pkt. 4 des Fachgutachtens („KFS BW1“ des Fachsenats für Betriebswirtschaft und Organisation des Instituts für Betriebswirtschaft, Steuerrecht und Organisation der Kammer der Wirtschaftstreuhänder zur Unternehmensbewertung). In der Praxis wird die das Gutachten anfordernde Partei den Nachweis erst in einer nachvollziehbaren Berechnung des Verkehrswertes erbracht sehen (vgl. Schwarzingen, aaO, Seite 85).

Für das Finanzamt lagen Zweifel an der Richtigkeit der vorgelegten Unterlagen vor. Es hat daher – nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes richtigerweise – den Beschwerdeführer aufgefordert, ein Gutachten, aus dem die Ermittlung des Firmenwertes iHv von 125.000 € hervorgeht, sowie die Darstellung der in Grund und Gebäuden enthaltenen stillen Reserven, vorzulegen.

Das von der steuerlichen Vertreterin erstellte Gutachten vom 27.9.2004 enthält lediglich die Ermittlung des Firmenwertes (auch als Unternehmenswert bezeichnet) nach dem Ertragswertverfahren unter Zuhilfenahme der „Praktikeformel“ (der künftig zu erwartende Cash-Flow wird aus dem arithmetischen Mittel des jeweiligen Cash-Flow der eingebrachten Teilbetriebe Gasthof, Tankstelle – der zurückbehaltene Holzhandel wird dabei nicht berücksichtigt – der Jahre 2001 bis 2003 ermittelt). Diese Berechnung ergibt einen gerundeten Firmenwert (Unternehmenswert) von 125.000 €, der in das Anlagevermögen als Geschäfts- und Firmenwert Eingang gefunden hat. Am Rande sei bemerkt, dass es sich beim Cash-Flow im Jahr 2002 um einen durch die Landesausstellung bedingt überhöhten Wert handelt. Hingegen wird zur Höhe der stillen Reserven im Anlagevermögen iHv 500.000 € keine Aussage getroffen

Das vorgelegte Gutachten entspricht nicht den im Fachgutachten des Fachsenats für Betriebswirtschaft und Organisation des Instituts für Betriebswirtschaft, Steuerrecht und Organisation der Kammer der Wirtschaftstreuhänder zur Unternehmensbewertung aufgestellten Anforderungen und ist daher nicht als Nachweis für das Vorliegen eines positiven Verkehrswertes geeignet.

Hingegen stellt sich das vom gerichtlich beeideten Buchsachverständigen Mag. Dr. B erstellte Gutachten für das Bundesfinanzgericht als in sich schlüssig und nachvollziehbar dar. Der Sachverständige führt darin anschaulich aus, dass aufgrund der Beschaffenheit

der Ertragsfähigkeit bzw. des gesamten GoodWill der E GmbH zum 31.12.2003 es sämtlichen Grundsätzen ordnungsgemäßer Bilanzierung widerspreche, einen Firmenwert in Höhe von 125.000 € anzusetzen. Bei ordnungsgemäßer Bilanzierung unter dem Aspekt der Bilanzwahrheit hätte der Firmenwert überhaupt nicht aktiviert werden dürfen, da alle Erfolgszahlen rückläufig gewesen seien und bereits im Kalenderjahr 2004 ein Verlust von 17.793 € ausgewiesen worden sei (Seite 17).

Selbst wenn man von der Richtigkeit jener Werte, die die steuerliche Vertreterin angesetzt hat (stille Reserven 500.000 €, Firmenwert 125.000 €) ausgeht, bewirkt die Entnahme von 515.000 €, dass der Verkehrswert negativ bleibt. Der Versuch des Beschwerdeführers im weiteren Ermittlungsverfahren darzutun, dass die in den Gebäuden und Liegenschaften enthaltenen sehr hohen stillen Reserven eine durch die Barentnahme von 515.000 € entstandene reale Überschuldung neutralisieren, geht ins Leere. Die steuerliche Rückbeziehung der Privatentnahme auf den Einbringungsstichtag hat durch den Ansatz einer Passivpost (Verbindlichkeit) in der Einbringungsbilanz zu erfolgen und führt dazu, dass der Buch- und Verkehrswert des Einbringungsvermögens bereits zum Einbringungsstichtag um diese Entnahme vermindert wird. Zwar kann die rückwirkende Entnahme auch in Anspruch genommen werden, wenn der Buchwert des Einbringungsvermögens schon vor der Entnahme negativ ist oder durch die Entnahme negativ wird (UmgrStR Rz 901), entscheidend ist, dass trotz der Entnahme noch ein positiver Verkehrswert vorhanden ist, um die Anwendungsvoraussetzungen des Art. III zu wahren (UmgrStR Rz 902; *Furherr in Kofler*, UmgrStG § 16 Rz 122).

Der Jahresabschluss zum 31.12.2003 des Einzelunternehmens E weist ein negatives Kapital von 9.499,56 € auf. Die Einbringungsbilanz enthält an Aktivposten einen Firmenwert iHv 125.000 €, sowie unter dem Titel „RAP (*Rechnungsabgrenzungsposten*)“ gem. § 16 Abs. 5 Z 1 UmgrStG“ einen Betrag von 500.000 € und als Passivpost eine Barentnahme gem. § 16 Abs. 5 Z 1 UmgrStG von 515.000 €. Daraus ergibt sich unter geringfügigen weiteren Änderungen iHv 530,91 €, die aus der Zurückbehaltung des Teilbetriebes „Holzhandel“ resultieren, ein Einbringungskapital von 99.969,51 €.

Es liegt die Vermutung nahe, dass die vorgelegte Einbringungsbilanz keine Darstellung der steuerlichen Werte ist, sondern dass die handelsrechtlich (unternehmensrechtlich) beizulegenden Werte (entspricht steuerrechtlich den Teilwerten) angesetzt wurden, weswegen keine Einbringungsbilanz gemäß § 15 UmgrStG erstellt wurde. Dem Einbringungsvertrag selbst ist nichts Näheres zu entnehmen (Besprechungsprogramm Seite 2).

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes liegt hier ein unrichtiger Bilanzansatz vor. Die Einbuchung des Rechnungsabgrenzungspostens von 500.000 € ist nicht korrekt, da es im Zeitraum zwischen dem Umgründungsstichtag 31.12.2003 und dem Tag der Errichtung des Einbringungsvertrages vom 28.8.2004 eine Bareinlage iHv von 500.000 € seitens des Beschwerdeführers hätte geben müssen; eine solche Einlage ist jedoch nicht erfolgt. Hingegen wurde im Folgejahr dieser Betrag dem Wert des Grund und Bodens und des Gebäudes zugeschlagen, offensichtlich in der Absicht zu suggerieren, dass stille Reserven

iHv 500.000 € vorhanden seien. Bis zum 31.12.2003 erfolgte die Gewinnermittlung des Einzelunternehmens gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988, wonach Grund und Boden mit den Anschaffungskosten zu bilanzieren war. Eine anlässlich der Umgründung vorgenommene Bareinlage, die zu einer Aufwertung geführt hätte, gab es jedoch nicht. Am Rande sei angemerkt, dass die in der Umgründungsbilanz dargestellten stillen Reserven nicht mit dem Unternehmenswert laut Gutachten der steuerlichen Vertreterin übereinstimmen. Ebenso wenig kann nachvollzogen werden, wie die stillen Reserven ermittelt wurden.

Es kann sich bei der Einbuchung der Aktivpost von 500.000 € nicht – wie bezeichnet – um einen Rechnungsabgrenzungsposten handeln. Rechnungsabgrenzungsposten sind Positionen in der Bilanz, die dazu dienen, den Periodenerfolg eines Geschäftsjahres von dem eines folgenden Geschäftsjahres abzugrenzen. Jedem Geschäftsjahr werden die Aufwendungen und Erträge (periodisierte Ein- und Auszahlungen) zugeordnet, die im jeweiligen Geschäftsjahr verursacht worden sind. Man unterscheidet aktive und passive Rechnungsabgrenzungsposten, die jeweils transitorisch oder antizipativ sein können. Der Ansatz der antizipativen Rechnungsabgrenzungsposten ist nicht mehr zulässig. Deshalb müssen die antizipativen Aktiva unter der Position „sonstige Forderungen“ und die antizipativen Passiva entsprechend unter der Position „sonstige Verbindlichkeiten“ ausgewiesen werden.

In der Zeit zwischen dem Umgründungsstichtag 31.12.2003 und dem Tag der Vertragsserrichtung 28.9.2004 hat der Beschwerdeführer aus der E GmbH eine Barentnahmen iHv 515.000 € getätigt. Die Einzahlung vom GmbH-Konto auf das Privatsparbuch des Beschwerdeführers erfolgte am 27.9.2004 (hingewiesen wird diesbezüglich auf den Beleg RK 47 vom 27.9.2004). Während des Jahres 2004 hatte der Beschwerdeführer einen Bankkredit aufgenommen und die daraus resultierende Verbindlichkeit dem Einzelunternehmen E zugeordnet. Mit Einbringungsvertrag vom 28.9.2004 (allerdings mit steuerlicher Rückwirkung auf den 31.12.2003) hat er das Einzelunternehmen E samt der neu aufgenommenen Bankverbindlichkeit (Dieser Betrag wurde als Passivpost gemäß § 15 Abs. 5 UmgrStG in der Einbringungsbilanz berücksichtigt.) in die E GmbH eingebracht. Das Vermögen des Einzelunternehmens E wurde daher noch vor der Übertragung auf die E GmbH im Wert entsprechend der aufgenommenen Bankschuld vermindert (GA Mag. Dr. B Seite 24). Das Sparbuch wurde als Sicherstellung für dieses GmbH-Konto hinterlegt (Aussage des Bankbeamten der Raiffeisenbank W vom 23.9.2009 vor dem Landesgericht).

Sowohl die Kreditaufnahme für das Einzelunternehmen E als auch die Gründung der E GmbH und Einbringung des Einzelunternehmens E in die E GmbH (jeweils 2004) erfolgte in Vorbereitung des geplanten Unternehmensverkaufs (Anteilsabtretung) 2005. Dies ergibt sich aus der Korrespondenz im Vorfeld des Abschlusses des Abtretungsvertrages (E-Mail vom 11.10.2004 Frau B an Beschwerdeführer; E-Mail vom 12.10.2004 Mag. H an Frau B). Es war offensichtlich vorgesehen, den Unternehmenskaufpreis in der Größenordnung von 550.000 € hauptsächlich durch eine Barentnahme im Zuge der Einbringung des Einzelunternehmens darzustellen. Damit wird der wesentliche Teil der Kaufpreisschuld

auf das Kaufobjekt selbst übertragen, sodass für den Erwerb der Anteile an der (nunmehr zusätzlich verschuldeten) GmbH nur mehr der Betrag des einbezahlten Stammkapitals in Höhe von 35.000 € zu bezahlen war (GA Mag. Dr. B, Seite 15).

So ist die Aktivierung zum Stichtag 31.12.2003 in der Höhe von 125.000 € (Firmenwert/ Unternehmenswert) und der Ansatz eines weiteren Aktivpostens in der Höhe von 500.000 € (in der Einbringungsbilanz per 31.12.2003 ausgewiesen unter Rechnungsabgrenzungsposten, bezeichnet mit „Aktivpost gemäß § 16 Abs. 5 Z 1 UmgrStG“) und somit die Aufwertung der Aktivseite der Bilanz um insgesamt 625.000 € nur so zu erklären, dass dadurch eine bare Entnahme für den Beschwerdeführer im Sinne des § 16 Abs. 5 Z 1 UmgrStG im Ausmaß von 515.000 € ermöglicht werden sollte (GA Mag. Dr. B vom 5.5.2008, Seite 18).

Ein positiver Verkehrswert zum 28.9.2004 (Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages) war jedenfalls nicht gegeben.

Wenn der Beschwerdeführer vermeint, dass allein durch die materielle Prüfpflicht des Firmenbuchgerichts und die erfolgte Eintragung im Firmenbuch ein Indiz für das Vorliegen eines positiven Verkehrswertes vorliegt, so ist dies nicht richtig.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes kann aus der Eintragung der E GmbH im Firmenbuch nicht auf einen positiven Verkehrswert geschlossen werden. Gemäß der österreichischen Rechtslage ist eine gerichtliche Nachprüfung der Wertberechnung nicht vorgesehen (vgl. Schwarzinger, aaO, Seiten 49 f, 86). Ebenso wenig hat eine Verletzung der Eintragungspflicht gesellschaftsrechtliche Sanktionen zur Folge; eine Einbringung ist auch ohne firmenbuchrechtliche Eintragung rechtsgültig. Es hat zwar einen Verbesserungsauftrag des Firmenbuchgerichtes in Form eines neu vorzulegenden Unternehmensgutachtens gegeben, da das von der steuerlichen Vertreterin erstellte Gutachten vom 27.9.2004 nicht ausreichend sei. Ein solches Gutachten wurde jedoch seitens des Beschwerdeführers nicht vorgelegt, lediglich ein kurzes Erläuterungsschreiben wurde nachgereicht. Letztendlich ist die E GmbH dann ohne einen weiteren Versuch der Klarstellung durch das Gericht ins Firmenbuch eingetragen worden.

Da aufgrund der vorgenommenen Barentnahmen ein positiver Verkehrswert am Tag des Vertragsabschlusses am 28.9.2004 nicht mehr gegeben war, ist die Einbringung gemäß Art. III UmgrStG missglückt und die Bestimmungen des Umgründungssteuergesetzes können nicht zur Anwendung kommen. Die Einbringung fällt somit als gewöhnliche Sacheinlage unter die zwingende Aufwertungs(Veräußerungs)gewinnbesteuerung des § 6 Z 14 lit b EStG 1988, wobei dem Antrag der Amtspartei auf Änderung der Höhe des Veräußerungsgewinnes nicht näher getreten wird. Die Gutachtenserstellung im Zivilverfahren erfolgte unter einer anderen Zielsetzung - nämlich der Überprüfung, ob ein überhöhter Verkaufspreis vorlag - als der Vorbereitung und Durchführung einer Umgründung; die durch den Sachverständigen ermittelte Bandbreite (Fortführungswert - Liquidationswert) kann nicht eins zu eins auf die Wertermittlung des Verkehrswertes im Rahmen eines Einbringungsvorganges umgelegt werden,

sodass weiterhin von den Werten der Betriebsprüferin ausgegangen wird. Als Folge der Veräußerungsgewinnbesteuerung bleibt zwar die Rückwirkungsfunktion erhalten, kann jedoch keinen Übergang eines Verlustvortrages auslösen und ebenso wenig die Wirkungen des § 22 UmgrStG (wie Umsatzsteuerneutralität, Kapitalsteuerbefreiung, Grunderwerbssteuerermäßigung) entfalten.

Die Veräußerung des Anlagevermögens und der Vorräte ist daher umsatzsteuerpflichtig. Diesbezüglich wird auf den Betriebsprüfungsbericht Tz 3 verwiesen.

Als weitere Konsequenz der Nichtanwendbarkeit des Umgründungssteuerrechtes und damit des § 16 Abs. 5 Z 1 UmgrStG sind keine baren Entnahmen möglich. Der laut Einbringungsbilanz passivierte Betrag iHv 515.000 € ist daher als verdeckte Ausschüttung zu versteuern, ebenso wie die im Zusammenhang mit der Fremdfinanzierung dieser Ausschüttung stehenden – und daher nicht als betrieblich veranlasst zu wertenden – Zinsen.

Die Vorschreibung der Kapitalertragsteuer auf eine verdeckte Ausschüttung erfolgt gemäß § 95 Abs. 5 Z 1 EStG 1988 grundsätzlich an den Gesellschafter (VwGH 31.5.2011, 2008/15/0153).

Die Überführung des Betrages ins Privatvermögen des Beschwerdeführers erfolgte am 27.9.2004. Kapitalertragsteuer ist im Zeitpunkt des Zufließens von Kapitalerträgen abzuziehen (§ 94 Abs. 4 EStG 1988). Bei verdeckten Ausschüttungen ist der Zufluss nach Maßgabe des § 19 Abs. 1 EStG 1988 anzunehmen (VwGH 25.6.2007, 2007/14/0002). Mit 27.9.2004 ist daher der Vorteil dem Beschwerdeführer zugeflossen, sodass dieser Vorgang der Kapitalertragsteuer unterliegt.

Zulässigkeit einer Revision

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

Im vorliegenden Fall ist die Frage einer Verletzung der Anwendungsvoraussetzungen des Art. III UmgrStG (Vorliegen eines positiven Verkehrswertes) strittig. Zu dieser Frage existiert bislang keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Eine Revision ist daher zulässig.

Linz, am 23. Juni 2017

