

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Andreas Stanek in der Beschwerdesache des Bf., vertreten durch Stingl – Top Audit Steuerberatung GesmbH & Co KG, Laxenburger Straße 83, A-1100 Wien, über die Beschwerde vom 13. Dezember 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Lilienfeld St. Pölten vom 18. November 2004 betreffend Einkommensteuer 1996 nach Durchführung der mündlichen Verhandlungen 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) nicht zulässig.

### **Entscheidungsgründe**

Alleinige Gesellschafterin der X.-Fahrradfabrik Produktions- und Handels Gesellschaft mbH (FN 11111a, idF X.) war die A Holding und Handels-Gesellschaft mbH (FN 22222b, idF A). An dieser wiederum war der Bf. und JE, welcher seine Anteile treuhändig für den Bf. hielt (ABp AS 48), zu jeweils 50 % am Stammkapital beteiligt.

Der Bf. war somit im streitgegenständlichen Zeitraum indirekt über die A alleiniger Gesellschafter der X. und erzielte Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Mit Generalversammlungsbeschluss vom 22. Februar 1996 beschloss die X. eine Kapitalerhöhung von ÖS 2.000,-- vorzunehmen und dabei den Bf. sowie die A mit jeweils ÖS 1.000,-- daran teilnehmen zu lassen.

Am 15. Mai 1996 beschloß der Gesellschafter der X. deren Liquidation und wurde die X. sodann aufgelöst.

Mit Bescheid vom 5. November 1997 wurde der Bf. erklärungsgemäß zur Einkommensteuer für das Jahr 1995 veranlagt.

Im Zuge einer die Abgabe und den Zeitraum Einkommensteuer 1995 bis 1997 betreffenden Außenprüfung – Prüfungsauftrag vom 13. März 1998, Schlussbesprechung vom 13. April 1999, Niederschrift zur Schlussbesprechung vom 8. Juli 1999 – traf die Betriebsprüferin nachstehende und ausschließlich beschwerderelevante Feststellung:

*"TZ 9 Spekulationsgewinn*

*Grundstück KG ALT [idF kurz Liegenschaft]*

<i>Erwerb</i>	<i>20.07.1998</i>	<i>um ÖS</i>	<i>983.868,00</i>
	<i>[gemeint 1987]</i>		
	<i>22.08.1994</i>	<i>um ÖS</i>	<i>1.006.600,00</i>
			<i>1.990.468,00</i>
<i>Veräußerung</i>	<i>per 31.12.1995</i>	<i>um ÖS</i>	<i>4.500.000,00</i>
<i>Spekulationsgewinn</i>			<i>2.509.532,00</i>

*Die Veräußerung erfolgte aufgrund des Einbringungsvertrages vom 22. Februar 1996. Das Grundstück wurde mit dem einvernehmlich festgesetzten Einbringungswert in Höhe von ÖS 4.500.000,-- in die X. als Sacheinlage eingebracht. ...*

*Daraus resultiert dass die Sacheinlage gemäß § 6 Z 14 EStG mit dem gemeinen Wert, das sind ÖS 4.500.000,--, zu bewerten ist.*

*Da sich das Grundstück bis zur Veräußerung in der Privatsphäre des [Bf.] befunden hat, wird es aufgrund der Bestimmungen des § 30 EStG bei einer Veräußerung innerhalb der 10-Jahresfrist steuerlich relevant.*

*Mit Wirksamwerden des Tausches, das ist lt. Einbringungsvertrag per 31.12.1995, ergibt sich daher ein Spekulationsgewinn.*

*Eine Zusammenstellung der von der BP getroffenen Feststellungen und deren beabsichtigte rechtliche Beurteilung durch die BP vom 23. April 1999 wurde dem Vertreter des Abgabepflichtigen zur Stellungnahme übermittelt. Aus der daraufhin eingelangten Stellungnahme geht hervor, dass die Sachverhaltsdarstellungen der BP offensichtlich außer Streit stehen. Es wurde lediglich die Rechtsauffassung der BP bestritten. Nach Ansicht der BP erübrigt sich daher eine nochmalige Wiederholung der getroffenen Sachverhaltsdarstellungen, sodass diesbezüglich auf die Zusammenfassung der bisherigen Prüfungsergebnisse vom 23. April 1999 verwiesen wird, die somit einen integrierenden Bestandteil des BP-Berichtes darstellt. "*

In dieser einen integrierenden Bestandteil des Betriebsprüfungsberichtes bildende Zusammenfassung vom 23. April 1999 hält die Betriebsprüfung Nachstehendes fest und gelangt zu folgender Rechtsansicht:

### **"1. Sachverhaltsfeststellungen**

- a) [Der Bf.] war zum Zeitpunkt des zu beurteilenden Einbringungsvertrages vom 22.2.1996 Gesellschafter der X. in ...
- b) [Der Bf.] hat die [Liegenschaft], zur Hälfte im Jahre 1987 (AK 902.000,00), die andere Liegenschaftshälfte im Jahre 1994 (AK 1.006.000,00) entgeltlich erworben.
- c) Der Zeitraum zwischen Anschaffung der Liegenschaft und der Einbringung in die X. liegt innerhalb der Spekulationsfrist im Sinne des EStG 1988.
- d) Die bisher bekannten Anschaffungskosten für die gesamte Liegenschaft betragen 1.909.100,00.
- e) Die X. hat nach der Anschaffung dieser Liegenschaft Betriebskredite von der [Bank] in Anspruch genommen, der [Bf.] erteilte in diesem Zusammenhang die Zustimmung, dass seine Liegenschaft als Pfand für die bankmäßige Absicherung dieser Kredite herangezogen worden ist.
- f) Der [Bf.] erhielt von der X. keine Abgeltung dafür, dass er seine Liegenschaft als Pfandgegenstand für die Betriebskredite zur Verfügung stellte.
- g) Die X. konnte in der Folge ihre Kredite bei der [Bank] infolge wirtschaftlicher Probleme nicht mehr bedienen, die [Bank] stellte ihre Kredite fällig und drohte dabei die Geltendmachung ihres Pfandrechtes an.
- h) Die X. war zu diesem Zeitpunkt hoch überschuldet, 1996 wurde auch die Liquidation des Unternehmens eingeleitet.
- i) Mit Notariatsakt v. 22.2.1996 wurde mit Wirksamkeit 31.12.1995 die o.a. Liegenschaft in die X. eingebracht. Der Vertragsinhalt umfasst insbesondere folgende Punkte:
- das Stammkapital wird um 2.000,00 erhöht, [der Bf.] wird zur Übernahme eines Teilbetrages von 1.000,00 dieser Kapitalerhöhung zugelassen.
  - [der Bf.] bringt auf diese Kapitalerhöhung die o.a. Liegenschaft im einvernehmlich festgesetzten Einbringungswert von 4.500.000,00 als Sacheinlage in die X. ein
  - diese Einbringung erfolgt gegen die Gewährung eines Geschäftsanteiles von 1.000,00
  - der Differenzbetrag zw. dem Kapitalerhöhungsbetrag (1.000,00) und dem Wert der Sacheinlage (4.500.000,00) wird als Rücklage zur Abdeckung von Verlusten der X.verwendet.
- j) Die einzelnen Grundstücke der o.a. EZ wurden in der Folge von der X. veräußert, der insgesamt erzielte Verkaufserlös erreichte in etwa den im Notariatsakt festgesetzten Einbringungswert von 4.500.000,00. Bilanziell wurde die Liegenschaft im Ergebnis bei der X. mit dem Einbringungswert in das Anlagevermögen aufgenommen.
- k) Der Einbringungsvertrag vom 22.2.1996 wurde zivilrechtlich als Tausch dargestellt.

## **2. Rechtliche Beurteilung des Sachverhaltes**

*Es werden dabei folgende gesetzliche Bestimmungen bzw. Literaturmeinungen herangezogen (Zitierung erfolgt teilweise in Stichworten):*

*a) § 6 Z. 14 lit. b) EStG 1988:*

*Die Einlage oder Einbringung von Wirtschaftsgütern gilt als Tausch im Sinne des § 6 Z. 14 lit. a) EStG; das Umgründungssteuergesetz ist hier nicht anzuwenden.*

*b) § 6 Z 14 lit. a) EStG 1988:*

*Als Veräußerungspreis des hingegebenen Wirtschaftsgutes ist der gemeine Wert des hingegebenen Wirtschaftsgutes anzusetzen.*

*c) § 10 Abs. 1 u. 2 BewG:*

*Der gemeine Wert wird durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Ungewöhnliche und persönliche Verhältnisse sind nicht zu berücksichtigen.*

*d) ESt-Handbuch Quantschnigg/Schuch, Tz. 60 ff. zu § 6:*

*Beim Tausch kommt es grundsätzlich zu einer Gewinnrealisierung.*

*e) Kommentar Körperschaftssteuer 1988, Bauer-Quantschnigg, Tz. 5 ff, insbes. Tz. 9:*

*Unter Bedachtnahme auf diese Ausführungen gelangt die BP zum Ergebnis, dass im vorliegenden Fall eine verdeckte Einlage des [Bf.] in die X. vorliegt und damit grundsätzlich ein Veräußerungsvorgang zu unterstellen ist, der beim Veräußerer [Bf.] zu einer Gewinnrealisierung führt.*

*Die o.a. Liegenschaft hat sich immer im Privateigentum des [Bf.] befunden. Die Aufdeckung der stillen Reserven aus diesem Veräußerungsvorgang sind daher dem privaten Bereich des [Bf.] zuzuordnen und wären daher steuerlich grundsätzlich unbeachtlich.*

*Bei der Beurteilung des vorliegenden Sachverhaltes sind jedoch die subsidiär anzuwendenden Bestimmungen der §§ 19 Z 2 und 30 EStG zu berücksichtigen.*

*f) § 30 Abs. 1:*

*Spekulationsgeschäfte sind Veräußerungsgeschäfte, bei denen der Zeitraum zw. Anschaffung und Veräußerung hinsichtlich Grundstücken nicht mehr als 10 Jahre beträgt.*

*g) ESt-Handbuch 1988, Quantschnigg/Schuch, Tz. 4 zu § 30:*

*Das Erzielen des Veräußerungserlöses orientiert sich nach Zuflusskriterien (§ 19 EStG). Nach Ansicht der BP ist der Veräußerungserlös mit der Einlage der Liegenschaft in die X. zugeflossen.*

*Vom steuerlichen Vertreter wurde in der Besprechung vom 13.4.1999 insbesondere eingewendet, dass beim [Bf.] keine Bereicherung bzw. kein Vermögensvorteil entstanden sei und dadurch nie ein Zufluss des Veräußerungserlöses i.S. des § 19 EStG stattgefunden habe. Insbesondere wurde dabei auf die Bestimmungen des § 1358 ABGB (Eintrittsrecht des Pfandgläubigers) hingewiesen. Dazu wurde auch vorgebracht, dass infolge der hohen Überschuldung der X. sowohl der mit dem Einbringungsvertrag*

erworbene Geschäftsanteil von 1.000,00 wie auch die gem. § 1358 ABGB erworbene Forderung wertlos gewesen seien.

In diesem Zusammenhang verweist die BP auf die Ausführungen im letzten Absatz der Tz. 11 und die folgenden Tz. zu § 8 KStG im Kommentar Bauer-Quantschnigg. In diesen Kommentarmeinungen wird mehrmals zum Ausdruck gebracht, dass durch die gewährte Einlage mit der Vermögenserhöhung bei der Körperschaft im selben Ausmaß eine Steigerung des Anteilswertes einhergeht. Wenn auch im vorliegenden Fall durchaus eingeräumt wird, dass durch die gewährte Einlage die Überschuldung der X. nicht beseitigt wird, muss doch unbestritten bleiben, dass durch die Vermögenseinlage grundsätzlich eine Vermögenserhöhung bei der Körperschaft und eine in diesem Ausmaß bessere Verwertung des Geschäftsanteiles des Gesellschafters ermöglicht worden ist. Es kann bei dieser Betrachtung keine Rolle spielen, ob durch eine Einlage lediglich eine gegebene Überschuldung vermindert oder das Vermögen einer „positiv“ bilanzierenden Körperschaft noch erhöht wird. So fließen gepfändete Einnahmen dem Exekutionsschuldner in dem Zeitpunkt zu, in dem sie bei seinem Gläubiger eingehen und somit auch beim Schuldner nicht unmittelbar zu einer Bereicherung führen.

Die BP kommt daher zum Ergebnis, dass auf Grund des zu beurteilenden Einbringungsverfahrens hinsichtlich des [Bf.] Spekulationseinkünfte im Sinne der §§ 29 und 30 EStG vorliegen." ( ABp AS 234 – 237, ESt-Akt, Dauerbelege AS 18 ff).

Mit Schreiben vom 26. Juli 1999 übermittelte der steuerliche Vertreter die unterfertigte Niederschrift der Schlussbesprechung und führte aus, dass die Rechtsanschauung der Betriebsprüfung nicht geteilt werde (ESt-Akt, Dauerbeleg, AS 24 ff).

"... Eine überschuldete Firma die konkursreif ist, wird durch die Hingabe von Geld oder Sachanlagevermögen, welches zur Deckung von Schulden nicht reicht, nicht lebensfähiger und daher werden ihre Anteile auch nicht werthaltiger. Ein fremder Dritter wäre nicht bereit, für diese Anteile auch nur einen Groschen mehr zu bezahlen.

Es kann daher von einem Zufluss in Form eines gesteigerten Wertes der Geschäftsanteile an der X. durch Einbringung des Grundstückes im Tauschwege [vom Bf.] nicht ausgegangen werden.

Der Hinweis auf Bauer-Quantschnigg, Kommentar zur Körperschaftsteuer § 8 Tz 5, ist daher verfehlt, da sich der Vermögenszugang bei diesem Hinweis zwar auf Ebene der Körperschaft zweifelsohne abspielt, es sich aber beim Tausch um eine Vermögenserhöhung auf der Ebene des [Bf.] in wertäquivalenter Weise handeln müsste. Genau diese Wertäquivalenz ist bei einer überschuldeten Firma nicht gegeben. ... "

Den steuerlichen Schlussfolgerungen der Betriebsprüfung werde daher seitens der Bf. nicht gefolgt.

Das Finanzamt folgte hingegen der Rechtsanschauung der Betriebsprüfung und setzte in Anlehnung an die getroffene Feststellung mit Bescheid vom 3. September 1999 – nach Wiederaufnahme des entsprechenden Abgabenvorgangs – die Einkommensteuer

für 1995 neuerlich fest und berücksichtigte dabei Spekulationseinkünfte in Höhe von ÖS 2.509.532 bei den sonstigen Einkünften.

Gegen diesen Einkommensteuerbescheid für 1995 erhob der steuerliche Vertreter des Bf. mit Schriftsatz vom 5. Oktober 1999 Beschwerde und beantragte die erklärungsgemäße Veranlagung mit den bekanntgegebenen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung.

Begründend führte der Bf. aus, der an der X. beteiligte Bf. habe mit Einbringungsvertrag (Notariatsakt) vom 22. Februar 1996 das in seinem Alleineigentum stehende Grundstück, rückwirkend mit Wirksamkeit 31. Dezember 1995, in die X. eingebracht. Diese Liegenschaft habe der Bf. im Jahre 1987 zur Hälfte um einen Anschaffungspreis von ÖS 902.000,- und die andere Hälfte im Jahre 1994 um ÖS 1.006.000,-- entgeltlich erworben.

Grund für die Einlage des Grundstückes, welches wegen Krediten der X. bei [Bank] mit Pfandrechten von insgesamt ÖS 4 Mio belastet gewesen sei, wäre das Vermeiden eines Konkurses der X. gewesen. Um dies zu ermöglichen, sei es notwendig gewesen, das Grundstück vorerst in die X. einzubringen und anschließend von der X. veräußern zu lassen. Es habe sich um eine Art stille Liquidation gehandelt, deren Vorgehensweise mit der [Bank] abgestimmt worden sei. In Verhandlungen habe sich die [Bank] bereit erklärt, "*... zunächst die Rückführung des Saldos, der den durch die Grundpfandrechte abgesicherten Betrag überstiegen habe, abzuwarten und sodann den Restbetrag entsprechend umzufinanzieren und stehen zulassen ...*". Unter diesen Voraussetzungen sei der Bf. bereit gewesen, aus betrieblichen Motiven sein Grundstück einzubringen.

Aus dem Vertragsinhalt dieses Einbringungsvertrages ergeben sich insbesondere folgende Punkte:

- Erhöhung des Stammkapitals der X. um ÖS 2.000,-- und werde der Bf. zur Übernahme eines Teilbetrages von ÖS 1.000,-- zu dieser Kapitalerhöhung zugelassen. Für die Gewährung des Geschäftsanteils bringe der Bf. seine Liegenschaft im einvernehmlich festgesetzten Einbringungswert von ÖS 4,5 Mio als Sacheinlage ein und habe eine Verpflichtung des Bf. zur Einbringung des Grundstückes nicht bestanden;
- als "*Gegenleistung*" für die Einlage seines Grundstückes habe der Bf. einen Geschäftsanteil in Höhe von ÖS 1.000,-- bekommen;
- der Differenzbetrag zwischen ÖS 4,5 Mio und ÖS 1.000,-- (= Kapitalerhöhungsbetrag zu Sacheinlage) werde als Rücklage zur Abdeckung von Verlusten der X. verwendet und sei die Liegenschaft bilanziell mit dem Einbringungswert in das Anlagevermögen der X. aufgenommen worden;

Wegen der zum Zeitpunkt der Einbringung vorliegenden Überschuldung der X., der Bilanzverlust habe sich zum 31. Dezember 1996 auf ÖS 13.832,577,-- belaufen, sei in der Folge (1996) auch die Liquidation eingeleitet worden.

Richtigerweise sei im gegenständlichen Fall nicht von einem Tausch auszugehen, wie das Finanzamt vermeint, sondern sei das Einbringen des Grundstückes als Zuschuss

an die X. zu beurteilen. Dem Tausch sei aufgrund seines Synallagmas die annähernde Gleichwertigkeit der ausgetauschten Leistungen immanent.

Lasse sich der gemeine Wert des hingegebenen Gutes schwieriger ermitteln als der Wert des erworbenen Wirtschaftsgutes, könne der gemeine Wert des erworbenen Gutes herangezogen werden, weil davon auszugehen sei, dass etwa gleichartige Leistungen getauscht worden seien (vgl. Doralt EStG<sup>3</sup>; § 6 Tz 55). Als Gegenleistung für seine Einlage habe der Bf. eine Beteiligung in Höhe von ÖS 1.000,-- erhalten, welche aufgrund der wirtschaftlichen Lage des Unternehmens jedoch objektiv wertlos gewesen sei, weil das Unternehmen sich bereits 1996 in Liquidation befunden habe. Von einer Gleichwertigkeit könne bei der Leistung "*Grundstück*" gegenüber der Leistung "*wertloser Geschäftsanteil*" nicht ausgegangen werden, was den Schluss zulasse, dass es sich bei dem Rechtsgeschäft (Notariatsakt) um keinen Tausch gehandelt habe.

Sollte die Berufungsbehörde – der damalige Unabhängige Finanzsenat – jedoch davon ausgehen, dass es sich um einen Tausch gehandelt habe, so sei festzuhalten, dass der gemeine Wert des Grundstückes nicht ÖS 4,5 Mio betrage, da dieses Grundstück mit Pfandrechten in Höhe von ÖS 4 Mio belastet gewesen sei. Dies entspreche auch der Definition des § 10 Abs. 1 und 2 Bewertungsgesetzes, wonach der gemeine Wert mit dem Preis beschrieben sei, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr bei einer Veräußerung zu erzielen sei. Ein Preis in Höhe von ÖS 4,5 Mio sei bei einem Grundstück, das mit ÖS 4 Mio an Pfandrechten belastet sei, im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nie zu erzielen.

Dem Einwand des Finanzamtes wonach persönliche Verhältnisse bei der Abklärung des gemeinen Wertes nicht zu berücksichtigen seien, werde entgegnet, dass es sich bei den Pfandrechten um keine persönlichen Verhältnisse des Bf. gehandelt habe, sondern um hypothekarisch besicherte Schulden (Kredite) der X. gegenüber der [Bank]. Ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse seien also nicht zu berücksichtigen, da als ungewöhnliche Verhältnisse zB spezielle Zahlungsbedingungen beim Kauf der bewerteten Gegenstände oder persönliche Verhältnisse (persönliche Verfügungsbeschränkungen infolge letztwilliger Anordnungen, besondere Notlage, persönliche motivierte Liebhaberpreise) zu verstehen seien (vgl. Doralt – Ruppe, Steuerrecht<sup>2</sup> 1998).

Grundgedanke des § 30 EStG sei die Erfassung der tatsächlichen Bereicherung. Im gegenständlichen Falle liege eine derartige nicht vor, da der Bf. für sein Grundstück eine wertlose Beteiligung erhalten habe (vgl. Doralt, EStG<sup>3</sup>, § 30 Tz 162). Intention dieses Notariatsaktes sei die Absicht gewesen der X. genügend liquide Mittel zur Verfügung zu stellen, um einen Konkursantrag der Raiffeisen Zentralbank zu vermeiden und eine stille Liquidation zu ermöglichen. Keineswegs sollte eine Bereicherung auf Seiten des Bf. bewirkt werden.

Auch sei den Ausführungen des Finanzamtes zum Punkt "*Zufluss*" nicht zu folgen, da der Zufluss selbst einer verdeckten Gewinnausschüttung beim Gesellschafter erst im Zeitpunkt der Bereicherung eintrete (vgl. Doralt, EStG<sup>3</sup>, § 27 Tz 35). Von

einer Bereicherung beim Bf. könne jedoch keine Rede sein, hätte eine Bereicherung stattgefunden, liege diese nur auf Seiten der X..

Es werde die ersatzlose Behebung des angefochtenen Einkommensteuerbescheides 1995 sowie die Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 2. Juni 2000 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab und führte dabei aus:

*"Übernommene Schulden, die dinglich sichergestellt sind (insb. Hypotheken), sind einerseits den Anschaffungskosten zuzuzählen und andererseits zu passivieren. Gegenständlich waren sie aber nicht mehr zu passivieren, weil sie Verbindlichkeiten des Erwerbers betrafen. Ein Abzug der Verbindlichkeiten bei den Anschaffungskosten ist aber ausgeschlossen. der Tatbestand des § 30 EStG setzt keine Spekulationsabsicht voraus (vgl. Quantschnigg Tz 2 zu § 30 EStG). Richtig ist aber, dass kein Tausch vorliegt. Damit ist aber für das Berufungsvorbringen nicht gewonnen, denn auch eine Einlage erfüllt den Spekulationstatbestand, dies auch dann, wenn sie verdeckt ist (vgl. Doralt, ESt-Komm., Tz 26 zu § 30 EStG, mit weiteren Hinweisen). Der von der [Bf.] aufgestellte Grundsatz, dass nur tatsächliche [die] tatsächliche Bereicherung besteuert werden sollte, ist durch das Gesetz nicht gedeckt und wird von Doralt ohne weitere Begründung ausgeführt. ..."*

Unter Verweis auf seinen bisherigen Schriftverkehr beantragt der Bf. am 29. Juni 2000 seine Berufung der Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung vorzulegen.

Im Rahmen des beim (damaligen) Unabhängigen Finanzsenates zur GZ RV/1764-W/2002 anhängigen Rechtsmittelverfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 1995 brachte der Bf. am 2. November 2004, den Vorlageantrag ergänzend, vor:

*"... Unabhängig von den bisherigen Argumenten und Ausführungen, ist der laut Rechtsmeinung der Finanzbehörde I. Instanz vorliegende Spekulationsgewinn nicht bei der Veranlagung 1995, sondern bei der Veranlagung zur Einkommensteuer 1996 zu berücksichtigen. Gemäß § 207 Abs. 2 BAO liegt bereits eine Festsetzungsverjährung dieses Abgabenanspruches vor.*

*...*

*Der Fristenlauf für die Verjährung der Festsetzung des Abgabenanspruches 1996 beginnt mit 1.1.1997. Dieser Fristenlauf wurde mit Prüfungsnachschauauftrag vom 1.3.1998 für die Jahre 1995 bis 1997 unterbrochen und mit Prüfungsbericht der Jahre 1995 bis 1997 vom 30.8.1999 wieder fortgesetzt. Somit sind insgesamt bereits über 6 Jahre an Verjährungsfrist verstrichen. ..."*

Mit zum damaligen Zeitpunkt abgabenverfahrensrechtlich möglicher zweiter Berufungsvorentscheidung gab das Finanzamt dem Beschwerdebegehren des Bf. am 18. November 2004 Folge und setzte die Einkommensteuer für 1995 erklärungs- und antragsgemäß fest.

Mit Bescheid gleichen Datums setzte das Finanzamt nunmehr die Einkommensteuer für 1996 unter Berücksichtigung der als sonstigen Einkünfte zu erfassenden



Spekulationseinkünfte in Höhe von ÖS 2.509.532,-- erstmals fest. Begründend führte das Finanzamt dabei aus:

*"... Der Spekulationsgewinn wurde im Sinne Ihres Schreibens vom 2.11.2004 im Jahr 1996 erfasst. Zur Ermittlung des Spekulationsgewinnes wird auf den Bp-Bericht vom 30.8.1999 verwiesen.*

*Im Gegensatz zu Ihren Ausführungen im Schreiben vom 2.11. ist für die Einkommensteuer-Festsetzung 1996 noch nicht Verjährung eingetreten: Die Verjährung wird nämlich gemäß § 209 Abs. 1 BAO u.a. durch jede Geltendmachung des Abgabenanspruches von der Abgabenbehörde unternommene, nach außen erkennbare Amtshandlung unterbrochen, und – im Gegensatz zu Ihren Ausführungen – es beginnt die Verjährungsfrist mit Ablauf des Jahres, in welchem die Unterbrechung eingetreten ist, neu zu laufen (!).*

*Im vorliegenden Fall wurden im Zuge der Bp im Jahr 1999 behördliche Handlungen gesetzt, die auf eine Geltendmachung des Abgabenanspruches für 1996 abzielten. So ist etwa im Besprechungsprotokoll vom 13.4.1999 unter dem Pkt. 'Sachverhalt' die 'Veräußerung am 22.2.1996' (gesamtes Grundstück) erwähnt. Verjährung ist damit folglich noch nicht eingetreten, sodass die E-Festsetzung zu Recht erfolgt. ... "*

Gegen diesen für das Jahr 1996 erstmals ergangenen Einkommensteuerbescheid vom 18. November 2004 erhob die steuerliche Vertretung des Bf. am 10. Dezember 2004 Berufung (Beschwerde) und führte im Wesentlichen begründend aus:

#### **I. Kein Vorliegen der Unterbrechung der Verjährung gemäß § 209 BAO**

Es treffe zu, dass im Jahre 1998 bzw. 1999 die Betriebsprüfung erfolgt sei, und der einzige Vermerk, der auf eine Geltendmachung des Abgabenanspruches 1996 abziele, sich im Nachschauauftrag vom 13.3.1998 sowie im Prüfungsbericht vom 30.8.1999 befinde. Weder im Schriftverkehr noch in den mündlichen Verhandlungen sei eine Veranlagung des Jahres 1996 konkret erwähnt noch seine Prüfungshandlungen für dieses Jahr gesetzt worden. Fraglich sei immer nur die Höhe der Einkünfte, das Vorliegen derselben, etc. des Jahres 1995 gewesen. Ein Hinweis auf Prüfungshandlungen betreffend Einkommensteuer 1996 ist im gesamten Verfahren nicht ersichtlich und habe die Betriebsprüfung für die Jahre 1996 und 1997 keine Feststellungen getroffen.

*"Im Bericht gemäß § 151 BAO Abs. 3 BAO vom 30. August 1999 über die Prüfung der Zeiträume 1995 bis 1997 wird in Tz. 10, Berechnung des Einkommens, nur eine Berechnung für 1995 vorgenommen. Für 1996 und 1997 befinden sich keine Berechnungen. Womit klar ist, dass keine Prüfungshandlungen für 1996 gesetzt wurden. Daher wurden keine Amtshandlungen gemäß § 209 BAO gesetzt, die eine Unterbrechung der Verjährung der Einkommensteuerveranlagung 1996 bewirken. Amtshandlungen im Sinne des § 209 BAO unterbrechen die Bemessungsverjährung nämlich nur hinsichtlich jener Abgabe, die sie betreffen.*

*Nach ständiger Judikatur setzt die Unterbrechungswirkung die Geltendmachung eines bestimmten Abgabenanspruches voraus (E 19.2.1998, 97/16/0353). Als die Verjährung*

*unterbrechende Amtshandlungen kommen zwar grundsätzlich abgabenbehördliche Prüfungen in Betracht (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung<sup>2</sup>, Rz 13 ff zu § 209, und die dort wiedergegebene Rechtsprechung), jedoch erfolgte keine konkrete Geltendmachung betreffend des Veranlagungsjahres 1996 im Zuge der gesamten Betriebsprüfung"*

## **II Materielle Einwände**

Mit Einbringungsvertrag vom 22.02.1996 sei das Grundstück in die X. eingebracht worden. Zu diesem Zeitpunkt sei der Bf. als Gesellschafter beteiligt gewesen. Dieses Grundstück habe der Bf. zur Hälfte im Jahre 1987 (ÖS 983.868,--) und die andere Liegenschaftshälfte im Jahre 1994 um ÖS 1.006.000,- entgeltlich erworben.

*" ... Der Grund der Einlage des Grundstückes, welches mit Pfandrechten von insgesamt ÖS 4 Mio (...) aufgrund von Krediten der [X.] bei der [Bank] belastet war, war der Umstand, dass ein Konkurs vermieden werden sollte. Um dieses möglich zu machen, war es notwendig, das Grundstück vorerst in die [X.] einzubringen und anschließend dieses von der [X.] veräußern zu lassen. Es handelt sich dabei um eine Art stille Liquidation, deren Vorgehensweise mit der [Bank] abgestimmt wurde, da von dieser zu befürchten war, dass die Kredite jeden Augenblick hätten fällig gestellt werden können. Es wurde mit der [Bank] verhandelt und diese dazu bewegt, zunächst die Rückführung des Saldos, der den durch die Grundpfandrechte abgesicherten Betrag übersteigt, abzuwarten und so dann den Restbetrag entsprechend umzufinanzieren und stehen zu lassen. ... "*

Im Notariatsakt vom 22. Februar 1996 sei folgendes geregelt worden:

Das Stammkapital werde um ÖS 2.000,-- erhöht und werde der Bf. zur Übernahme des Anteiles von ÖS 1.000,-- an dieser Kapitalerhöhung zugelassen. Dafür bringe der Bf. die Liegenschaft im einvernehmlich festgesetzten Einbringungswert von ÖS 4,5 Mio als Sacheinlage in die X. ein.

Der Differenzbetrag zwischen ÖS 4,5 Mio und ÖS 1.000,-- (= Kapitalerhöhungsbetrag zu Sacheinlage) werde als Rücklage zur Abdeckung von Verlusten der X. verwendet. Die X. habe die Sacheinlage als Anlagevermögen mit dem Einbringungswert bilanziert

*"... Eine Gegenleistung für die Einbringung des Grundstückes in die [X.] hat [der Bf.] nicht erhalten und wurde die in dem Vertrag durchgeführte Bewertung des Grundstückes (mit ÖS 4,5 Mio) nur deswegen getätigt, damit die Bewilligung des Firmenbuchgerichtes zur Eintragung einer Kapitalerhöhung in Höhe von ÖS 1.000,- erteilt wurde.*

*Da bei Gegenüberstellung der Leistung und Gegenleistung der Verkehrswerte der Wirtschaftsgüter (Verkehrswert des Anteiles an der [X.]: negativ; Verkehrswert des Grundstückes: maximal ca. ÖS 3-4 Mio) sich eine unterwertige Gegenleistung ergibt, liegt kein entgeltliches Rechtsgeschäft vor, sondern vielmehr eine gemischte Schenkung. ... "*

Eine Verpflichtung das Grundstück in die X. einzubringen habe für den Bf. nicht bestanden. Die Überschuldung der X. sei durch die Einbringung nicht beseitigt worden und habe der Bilanzverlust zum 31.12.1996 ÖS 13.832.577,--. Als "Gegenleistung" für die Einlage seines Grundstückes habe der Bf. einen Geschäftsanteil von ÖS 1.000,-- erhalten.

**Nichtvorliegen eines Tausches, wörtliche Auslegung des § 30 Abs. 5 EStG, tatsächliche Bereicherung, Nichtvorliegen eines Zuflusses:**

Das Finanzamt gehe davon aus, dass zwischen dem Bf. und der X. ein Tausch stattgefunden habe.

Richtigerweise liege jedoch eine gemischte Schenkung bzw. unentgeltliche Übertragung vor, da das Wesen des Tausches sei, dass das für das hingegebene Gut erhaltene Wirtschaftsgut einen gewissen Wert darstelle. Ansonsten könne es sich nicht um einen Tausch handeln, da in einem solchen Fall eine Schenkung bzw. unentgeltliche Übertragung vorliege. Diese Ansicht werde auch in der [abweisenden] Berufungsvorentscheidung vom 2. Juni 2000 [zum Einkommensteuerbescheid 1995] vertreten, welche zum Beschwerdeverfahren vor dem UFS RV/1764-W/2002], worin ausgeführt werde:

*"... Richtig ist aber, dass kein Tausch vorliegt. Damit ist aber für das Berufungsvorbringen nichts gewonnen, denn auch eine Einlage erfüllt den Spekulationstatbestand, dies auch dann, wenn sie verdeckt ist (vgl. Doralt, ESt-Komm., Tz 26). ..."*

Dieses Argument betreffe ein Erkenntnis, welches einen völlig anders gelagerten Sachverhalt beurteile (VwGH 5.10.1994, 94/15/0036). In diesem Fall sei eine werthaltige Beteiligung vorgelegen, die unter Preis durch den Gesellschafter in eine Gesellschaft eingebracht worden sei.

*" ... Der Sachverhalt im gegenständlichen Fall ist jedoch nicht vergleichbar, da die erhaltende Kapitalgesellschaft X. überschuldet ist und daher keine Werthaltigkeit vorliegt. Somit liegt kein Leistungsaustausch vor. ... "*

Dem Wesen des Tausches sei die annähernd gleiche Einstufung der ausgetauschten Leistungen immanent. Lasse sich der der gemeine Wert des hingegebenen Gutes schwieriger ermitteln, als der Wert des erworbenen Wirtschaftsgutes, dann könne der gemeine Wert des erworbenen Gutes [Zitatergänzung: als Hilfswert] herangezogen werden, weil vom Tausch etwa gleichartiger Leistungen auszugehen sei (Doralt, EStG<sup>3</sup>, § 6, Tz 55, mittelbare Wertermittlung BFH, BStBl 1972 II 884).

Von einer Gleichwertigkeit könne im gegenständlichen Fall bei der Leistung "Grundstück" gegenüber der Leistung "wertloser Geschäftsanteil" nicht ausgegangen werden, was den Schluss zulasse, dass es sich bei dem Rechtsgeschäft (Notariatsakt) um keinen Tausch handle und daher § 6 Z 14 EStG nicht angewandt werden könne.

Dem Verwaltungsgerichtshof folgend sind Verträge nach dem wahren Wert zu behandeln (VwGH 19.10.1993, 89/14/0052). Daher liege kein Veräußerungstatbestand im Sinne des § 30 EStG vor (VwGH 18.9.1964, 1118/64; VwGH 21.10.1996, 1474/65; VwGH 3.3.1967, 721/66).

Gehe die Berufungsbehörde jedoch weiter davon aus, es liege ein Tausch vor, so sei auszuführen, dass der damalige gemeine Wert des Grundstückes nicht ÖS 4,5 Mio

betragen habe, da dieses Grundstück mit Pfandrechten in Höhe von ÖS 4 Mio belastet gewesen sei.

Dies entspreche auch der Definition des § 10 Abs. 1 und 2 Bewertungsgesetz, wonach der gemeinen Wert mit dem Preis bestimmt werde, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr bei einer Veräußerung zu erzielen sei. Ein Preis in der Höhe von ÖS 4,5 Mio wäre bei einem Grundstück, das mit ÖS 4 Mio Pfandrechten belastet ist, im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nie zu erzielen gewesen.

Zum Einwand des Finanzamtes, persönliche Verhältnisse seien bei der Abklärung des gemeinen Wertes nicht zu berücksichtigen, sei auszuführen, dass es sich um keine persönlichen Verhältnisse des Bf. gehandelt habe, sondern um mit Pfandrechten besicherte Schulden (Kredite) der X.. Der gemeine Wert sei der erzielbare Einzelveräußerungspreis (Tauschwert). Als Umstände die den Preis beeinflussen, seien insbesondere die Beschaffenheit, das Alter, die Verwendungsmöglichkeit, sachliche Verfügungsbeschränkungen und dergleichen zu berücksichtigen. Unter derartige Umstände fielen jedenfalls pfandrechtliche Beschränkungen des Grundstücks.

Dem Wortlaut des § 30 Abs. 5 EStG entsprechend ist bei Tauschvorgängen im Sinne des § 6 Z 14 EStG der gemeine Wert anzusetzen. Den Erläuternden Bemerkungen folgend, sei als Anschaffungs- bzw. Veräußerungspreis der gemeine Wert des abgegebenen Wirtschaftsgutes maßgebend. Dies sei jedoch im Gesetzestext nicht angeführt.

Richtigerweise bestehe der Veräußerungserlös nicht im Eigenwert des abgegebenen Wirtschaftsgutes, sondern im Wert der Gegenleistung, also im gemeinen Wert des erhaltenen Wirtschaftsgutes (Beiser, ÖStZ 1991, 323; ebenso und mit verfassungsrechtlichen Bedenken Ruppe, NZ 1990, 4). Die Anwendbarkeit der Bewertungsregel des § 6 Z 14 EStG ergebe sich demnach nur aus den Erläuternden Bemerkungen.

Dagegen beziehe sich der Verweis des § 30 Abs. 5 EStG auf § 6 Z 14 EStG im Gesetz selbst nicht auf die Bewertung, sondern auf den Tauschvorgang, der im konkreten Fall jedoch nicht vorliege.

Vorauszuschicken sei, dass der Grundgedanke des § 30 nur die tatsächliche Bereicherung erfassen wolle. Eine tatsächliche Bereicherung sei im gegenständlichen Fall jedoch nicht gegeben, da der Bf. er für sein Grundstück eine wertlose Beteiligung erhalten habe (Doralt, EStG<sup>3</sup>, § 30 Tz 162). Dabei werde ausdrücklich auf die Besteuerung der tatsächlichen Bereicherung hingewiesen.

Die Besteuerung des Spekulationsgewinnes ergebe sich aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip (VfGH 11.3.1994, B 1297/93, 1994,724). Im konkreten Fall liege eine exzessive Besteuerung vor, da fiktive Einkünfte zu einer Steuerbelastung führen. Der Bf. werde doppelt geschädigt. Erstens durch den Wertverlust der Beteiligung und zweitens durch die Besteuerung fiktiver Einkünfte. Er hat demnach einen Steuerbetrag zu entrichten, wofür er jedoch keine Zahlungsmittel aus der Veräußerung erhalten hat.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes zum Gleichheitsgrundsatz (Art 7 B-VG) dürfe der Gesetzgeber ein von ihm selbst geschaffenes Ordnungssystem nur unter der Voraussetzung verlassen, dass es dafür eine sachliche Rechtsfertigung gibt. Eine solche Rechtfertigung sei entsprechend der Reinvermögenszugangstheorie nicht gegeben. Nach der Reinvermögenszugangstheorie werde der am Markt realisierte Einkommenszuwachs der Besteuerung unterworfen. Im konkreten Fall sei jedoch keine Realisierung eines Einkommenszuwachses erfolgt. Demnach sei die Besteuerung fiktiver Einkünfte auf Basis der Bewertungsregel des § 6 Z 14 in Zusammenhang mit § 30 Abs. 5 nicht verfassungskonform.

Den Ausführungen des Finanzamtes zum Punkt "Zufluss" könne nicht gefolgt werden, da gemäß Doralt, EStG<sup>3</sup>, § 27 Tz 35 der Zufluss selbst einer verdeckten Gewinnausschüttung beim Gesellschafter erst im Zeitpunkt der Bereicherung eintrete und von einer Bereicherung beim Bf. nicht die Rede sein könne.

Hätte der Bf. das Grundstück nicht eingebracht, wäre das Grundstück von der [Bank] als Pfandrechtsinhaber verwertet worden und es wäre der Bf. als Grundstückseigentümer anstelle der [Bank] als Gläubiger gegenüber der X. kraft der Akzessorietät eingetreten und hätte die X. eine Verbindlichkeit an den Bf. in der gleichen Höhe auszuweisen gehabt. Da diese Forderung des Bf. immer noch vorhanden war, wäre kein wertgleicher Zufluss an den Bf. erfolgt. Die Forderung wäre im Zuge der Liquidation untergegangen bzw. wäre bei einer Konkursöffnung dem Bf. keine Quote zugeflossen. Ein Zufluss eines Veräußerungsgewinnes in Höhe von ÖS 4,5 Mio. wäre keinesfalls realisiert worden. Der Bf. hätte sein Vermögen in Form der hypothetischen Forderung verloren. Daraus hätte sich keine Belastung in Form einer Einkommensteuer von fiktiven Spekulationseinkünften ergeben (mangels Zuflusses).

### **III. Zusammenfassung**

Aufgrund des dargestellten Sachverhaltes sei davon auszugehen, dass es sich bei dem Vertrag keinesfalls um einen Tauschvertrag gehandelt habe.

Da Verträge nach ihrem wahren Wert zu behandeln seien, könne davon ausgegangen werden, dass es sich hierbei eher um eine Art gemischte Schenkung und somit unentgeltlicher Übertragung gehandelt habe und liege daher keine Veräußerung vor. Somit seien für den Tausch, bzw. für die Höhe des hingegebenen Wirtschaftsgutes relevanten Bestimmungen nicht anzuwenden.

Würden diese angewendet werden, so wäre zum gemeinen Wert des hingegebenen Wirtschaftsgutes anzuführen, dass sich dieser jedenfalls nicht in Höhe von ÖS 4,5 Mio darstellt, da dieses Grundstück mit Pfandrechten von ÖS 4 Mio belastet gewesen sei. Die Höhe des von der Finanzbehörde herangezogenen Wertes in Höhe von ÖS 4,5 Mio. entspreche nicht dem gemeinen Wert bei Vertragsabschluss.

Die Anwendung der Bewertungsregel des § 6 Z 14 EStG im Zusammenhang mit § 30 Abs. 5 EStG sei im Gesetzestext nicht gedeckt. Im Gesetzestext selbst werde nur auf den

gemeinen Wert hingewiesen ohne Konkretisierung, ob es sich um den gemeinen Wert des hingegebenen oder erhaltenen Wirtschaftsgutes handle.

*"... Die Besteuerung von fiktiven Einkünften widerspricht dem Prinzip der Besteuerung der Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen. Die Anwendung der Bewertungsregel des § 6 Z 14 EStG im Zusammenhang mit § 30 Abs. 5 EStG ist verfassungsrechtlich bedenklich, da Veräußerer, die ganz unterschiedliche Gewinne erzielen, einkommensteuerrechtlich völlig gleich behandelt werden. Eine Heranziehung des Wertes des erhaltenen Wirtschaftsgutes würde eine solche unsachliche Differenzierung beseitigen. Eine Auslegung des § 30 Abs. 5 EStG, dass als Wert das hingegebene Wirtschaftsgut heranzuziehen sei, erscheint gesetzeskonform. ... "*

Der Bf. beantragt den angefochtenen Einkommensteuerbescheid 1996 vom 18. November 2004 ersatzlos beheben und eine mündliche Verhandlung anzuberaumen

Die Beschwerde entgegnend verweist das Finanzamt auf die zum Rechtsmittelverfahren Einkommensteuer 1995, RV/1764-W/02, abgegebene Stellungnahme und hält zum Verjährungseinwand des Bf. im Wesentlichen ergänzend fest, dass durch die Betriebsprüfung ein die Verjährung unterbrechender Sachverhalt auch im Jahr 1999 verwirklicht worden sei erfolgt ist. Es werde die Abweisung der Beschwerde beantragt.

In den am 19. Mai und am 13. Juni 2017 vor dem Bundesfinanzgericht durchgeführten mündlichen Verhandlungen brachten die Parteien ergänzend vor:

Steuerliche Vertretung des Bf. :

Das bisherige Beschwerdevorbringen werde aufrecht erhalten und auf die RZ 6626 und RZ 2593 der ESt-Richtlinien verwiesen. Demzufolge sei beim Tauschgrundsatz die Gleichwertigkeit der Gegenleistung erst ab 50 % des Wertes des hingegebenen Wirtschaftsgutes gegeben. Im gegenständlichen Fall sei diese Gleichwertigkeit der Leistung und Gegenleistung nicht gegeben. Mit der Einlage habe die stille Liquidation der X. durchgeführt werden können, und war beabsichtigt dadurch ein Konkursverfahren der X. hintanzuhalten. Durch die Vermeidung des Konkurses sollte der Name des Bf., der in Deutschland in derselben Branche wie die X. tätig ist, nicht belastet werden. Aus diesem Grund brachte der Bf. das Grundstück in die X. ein. Nach unserem Dafürhalten stelle dies keinen Tausch dar, da ein Fremder eine derartige Einlage nicht getätigt hätte. Auf die Judikatur zu den "*nahen Angehörigen*" werde verwiesen, wonach ein Fremder ein Grundstück in die X. nicht eingelegt hätte. Nach Dafürhalten der steuerlichen Vertretung gelte in diesem Fall die 50% Grenze. Auch sei ein Zufluss im gegenständlichen Fall nicht anzunehmen. Der Bf. habe lediglich die X. bereichern wollen und handle es sich auf alle Fälle um ein unentgeltliches Rechtsgeschäft, zumal der Bf. hat für seine Einlage des Grundstückes keine werthaltige Gegenleistung bekommen habe. Aus diesem Grund könne der Tauschgrundsatz – der von einem annähernd gleichwertigen Verhältnis von Leistung und Gegenleistung ausgeht – im gegenständlichen Fall nicht angewendet werden.

Hinzuweisen sei auch darauf, dass ein Zufluss des in Höhe des gemeinen Wertes im Sinne des § 30 EStG nicht unterstellt werden könne, da die Gegenleistung (Kapitalanteil) wertlos sei. Auf die Ausführungen in der Beschwerde zu röm. II werde verwiesen. Eine tatsächliche Bereicherung sei im gegenständlichen Fall nicht eingetreten und werde auf die Ausführungen des ehemaligen Steuerberaters zum Leistungsfähigkeitsprinzip hingewiesen (Leistungsfähigkeitsprinzip).

Gemäß § 31 EStG (Veräußerung von Beteiligungen) gelte die Auflösung oder Beendigung einer Gesellschaft als Veräußerung. Da es sich im gegenständlichen Fall um ein Spekulationsgeschäft (§ 30) handle (vgl § 31 Abs. 6 EStG) wären eventuelle Verluste daraus mit den Spekulationsgewinnen (Einlage des Grundstückes) zu verrechnen.

Der Bf. beantragt der Beschwerde stattzugeben und den angefochtenen Einkommensteuerbescheid aufzuheben.

Vertreter der Amtspartei :

Nach unserem Dafürhalten löst der Tauschgrundsatz des § 6 Z 14 EStG die Bewertung der Einlage mit dem gemeinen Wert des hingegebenen Wirtschaftsgutes aus. Dies ergebe sich unmittelbar aus dem Gesetz. Eine Schenkung, wie der Bf. vermeint, könne nicht unterstellt werden und werde dieser Ansicht auch unter Verweis auf die bilanztechnische Behandlung der Einlage entschieden entgegengetreten.

Die Ausführungen des Bf. hinsichtlich der Wertlosigkeit des Kapitalanteiles vermögen unseres Erachtens nicht zu überzeugen, da eine Vermögenserhöhung um den gemeinen Wert des Grundstücks bei der X. eingetreten sei und somit auch eine Werterhöhung des Anteiles des Gesellschafters. Es könne nicht entscheidend sein, ob die Einlage eine Überschuldung beseitige.

Abschließend wäre zu entgegnen, dass der Einwand des § 31 EStG dann zutreffe, wenn die Auflösung der Gesellschaft im selben Jahr erfolgte wie der Spekulationsgewinn aus der Grundstückseinlage zugeflossen sei. Nach Dafürhalten der Amtspartei bleibe für eine allfällige Verrechnung des Spekulationsgewinnes mit dem Spekulationsverlust allerdings kein Raum, da dies in einem jeweils anderen Zeitraum erfolgte sei – Ende der Liquidation 29. Oktober 1999.

Während der Bf. beantragt der Beschwerde stattzugeben und den angefochtenen Einkommensteuerbescheid aufzuheben beantragt der Vertreter der Amtspartei die unbegründete Abweisung derselben.

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

Im Sinne des § 323 Abs. 38 BAO sind durch das Bundesfinanzgericht (BFG) die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat (UFS) als Abgabenbehörde II.

Instanz anhängigen Berufungen als Beschwerden iSd Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Gegenständlich ist somit über die nunmehr als Beschwerde geltende Berufung vom 10. Dezember 2004 zu entscheiden.

### **Zur Verjährung**

Für die im gegenständlichen Fall zu beurteilende Rechtsfrage – *Verjährung der Festsetzung der Einkommensteuer 1996 mit Bescheid vom 18. November 2004* – finden somit jene Verfahrensvorschriften, welche in der Fassung **vor** der Novelle des AbgÄG 2004 BGBl 2004/180 Bestand hatten, Anwendung.

Gemäß § 4 Abs. 2 lit. a Z 2 BAO entsteht (unter anderem) der Abgabeananspruch bei der Einkommensteuer für die zu veranlagende Abgabe mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird.

Gemäß § 49 Abs. 1 BAO sind Abgabenbehörden die mit der Erhebung der im § 1 bezeichneten öffentlichen Abgaben und Beiträge betrauten Behörden der Abgabenverwaltung des Bundes (§ 52), der Länder und Gemeinden. Unter Erhebung im Sinn dieses Bundesgesetzes sind alle der Durchführung der Abgabenvorschriften dienenden abgabenbehördlichen Maßnahmen zu verstehen (§ 49 Abs. 2 BAO).

Gemäß § 207 Abs. 1 BAO (idF vor AbgÄG 2004 BGBl 2004/180) unterliegt nach Maßgabe nachstehender Bestimmungen das Recht, eine Abgabe festzusetzen, der Verjährung. Dem Abs. 2 erster Satz leg. zit. zufolge beträgt die Verjährungsfrist bei den Verbrauchsteuern, bei den festen Stempelgebühren nach dem II. Abschnitt des Gebührengesetzes 1957, weiters bei den Gebühren gemäß § 17a des Verfassungsgerichtshofgesetzes 1953 und § 24 des Verwaltungsgerichtshofgesetzes 1985 drei Jahre, bei allen übrigen Abgaben fünf Jahre.

Gemäß § 208 Abs. 1 lit. a BAO beginnt die Verjährung in den Fällen des § 207 Abs. 2 mit dem Ablauf des Jahres in dem der Abgabeananspruch entstanden ist.

Gemäß § 209 Abs. 1 BAO idF vor AbgÄG 2004 BGBl 2004/180 wird die Verjährung durch jede zur Geltendmachung des Abgabeananspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommene, nach außen erkennbare Amtshandlung unterbrochen. Mit Ablauf des Jahres, in welchem die Unterbrechung eingetreten ist, beginnt die Verjährungsfrist neu zu laufen.

Gemäß § 209 a BAO idF vor AbgÄG 2004 BGBl 2004/180 steht einer Abgabefestsetzung, die in einer Beschwerdevorentscheidung oder in einem Erkenntnis zu erfolgen hat, der Eintritt der Verjährung nicht entgegen.

Eine Amtshandlung muss, um Unterbrechungswirkung zu haben, nach außen wirksam und einwandfrei erkennbar sein, wenn sie als Schritt der Erhebung im Sinne des § 49 BAO aufzufassen ist, sohin um einen Vorgang des verwaltungsbehördlichen Abgabenverfahrens, der auf die Feststellung der persönlichen oder sachlichen Abgabepflicht gerichtet ist und dessen Ziel es ist, der Festsetzung von Abgaben zu dienen.



Abgabenbehördliche Prüfungen führen zu Unterbrechungen der Verjährung (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, 2190; Ritz, BAO-Kommentar<sup>5</sup>, Tz 13 zu § 209 und die dort jeweils angeführte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes). Amtshandlungen, die objektiv geeignet sind, die Verjährung zu unterbrechen, wirken bereits mit ihrem Beginn auf die Verjährung und unterbrechen die Verjährungsfrist, zB schon die Ankündigung einer abgabenbehördlichen Prüfung oder die Vorweisung des Prüfungsauftrages (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, Band II, 2188). Bei fortdauernden Amtshandlungen, in deren Wesen es liegt, dass sie eine Zeitspanne hindurch andauern um förmlich beendet zu werden – die abgabenrechtliche Prüfung endet durch die Schlussbesprechung – ist jede behördliche Teilhandlung für sich, die nach außen wirksam in Erscheinung tritt, ein verjährungsfristunterbrechender Sachverhalt (Ritz, RdW 1983, 87).

Eine Unterbrechungshandlung im Sinne des § 209 Abs. 1 in der Fassung vor AbgÄG 2004 liegt auch dann vor, wenn das Finanzamt in einer jeden Zweifel ausschließenden Weise eine Amtshandlung – etwa eine abgabenbehördliche Prüfung – zur Feststellung eines Abgabenanspruches vornimmt. Diese Amtshandlung muss auf die Geltendmachung eines Abgabenanspruches gerichtet sein, wobei offensichtlich ist, dass Art und Höhe des Abgabenanspruches oftmals zunächst noch gar nicht feststehen. Derartige Amtshandlungen, die auf konkrete wenn auch noch unbekannte Abgabenansprüche gerichtet sind, wirken verjährungsunterbrechend (Stoll, BAO-Kommentar, 2196).

Betrachtet man den gegenständlichen Sachverhalt unter obigen Ausführungen so unterzog das Finanzamt den Bf. einer abgabenbehördlichen Prüfung hinsichtlich der Einkommensteuer für den Abgabenzeitraum 1995, 1996 und 1997 und teilte dies dem Bf. auch ausdrücklich mit. Die Durchschrift des diesbezüglichen Prüfungsauftrages und somit auch des Prüfungsgegenstandes wurde dem steuerlichen Vertreter des Bf. am 17. März 1998 ausgefolgt und wurde diese Betriebsprüfung mit Schlussbesprechung vom 13. April 1999 beendet.

Mit der Ankündigung der konkreten Prüfung über einen bestimmten Prüfungszeitraum (Einkommensteuer 1996) zu einem bestimmten Prüfungstermin hat das Finanzamt den Weg zur Geltendmachung eines konkreten Abgabenanspruches beschritten und ist eine solche über eine bloße Ankündigung hinausgehende Amtshandlung daher verjährungsunterbrechend (vgl. BFG vom 26.11.2015, RV/2101340/2015). Damit setzte das Finanzamt eine die Verjährung der Einkommensteuer 1996 unterbrechende Amtshandlung die auf die Geltendmachung dieses Abgabenanspruches gerichtet war.

Nach Beendigung der Betriebsprüfung – Schlussbesprechung vom 13. April 1999 – begann mit Ablauf des Jahres 1999 die Verjährungsfrist somit erneut zu laufen und endete somit das Recht die Einkommensteuer 1996 festzusetzen daher am 31. Dezember 2004. Der am 18. November 2004 dem Bf. gegenüber erlassene und zugestellte Einkommensteuerbescheid 1996 erging somit noch (rechtzeitig) vor dem Ablauf der Verjährungsfrist am 31. Dezember 2004.

Der Einwand der steuerlichen Vertretung, wonach keine Amtshandlungen gemäß § 209 BAO gesetzt wurden, die eine Unterbrechung der Verjährung der Einkommensteuerfestsetzung 1996 bewirken, weil im Rahmen der Betriebsprüfung weder Berechnungen hinsichtlich Einkommensteuer 1996 bzw. 1997 vorgenommen noch Feststellung diese Jahre betreffend getroffen worden seien, vermag der Beschwerde nicht zum Erfolg zu verhelfen. Nach Dafürhalten des Bundesfinanzgerichtes ist nicht das Ergebnis bzw. das Resultat der Betriebsprüfung, also das Treffen der Feststellungen an sich, sondern die Amtshandlung und der Prüfungsgegenstand selbst die Maßnahme, die auf die Geltendmachung eines konkreten Abgabensanspruches gerichtet ist und daher die Verjährung der Festsetzung der Abgabe unterbricht.

Unbestrittenermaßen würde das Recht die Einkommensteuer 1996 festzusetzen am 31. Dezember 2001 verjähren, hätte das Finanzamt keine die Verjährung der Festsetzung der Einkommensteuer 1996 unterbrechende Amtshandlung vorgenommen.

### **Zur rechtswidrigen materiellen Beurteilung**

Mit Kaufvertrag vom 20. Juli 1987 erwarben der Bf. und MB jeweils zur Hälfte die Liegenschaft [...] zu einem Kaufpreis von ÖS 1.967.735,-- (siehe ABp, AS 240 – 241). Im Grundbuchsauszug des Grundstückes wurde aufgrund einer Pfandurkunde vom gleichen Tag im Lastenblatt unter LNR 12a ein Pfandrecht im Höchstbetrag von ÖS 2.500.000,-- und unter LNR 13a ein Pfandrecht im Höchstbetrag von ÖS 1.800.000,-- jeweils für die [Bank] eingetragen (siehe ABp, AS 43 – 44). Diese Pfandrechte hafteten für Kredite der X. (siehe ABp, AS 51).

Am 22. August 1994 erwarb der Bf. den Hälfteanteil des Grundstückes von MB zu einem Kaufpreis von ÖS 1.006.600,-- (siehe ABp, AS 50 – 54). Mit Pfandurkunde vom 30. November 1995 wurde ein weiteres Pfandrecht im Höchstbetrag von ÖS 1.500.000,-- für die [Bank] unter LNR 15a im Lastenblatt der oben näher bezeichneten Liegenschaft angemerkt.

Mit Löschungsquittung vom 20. Februar 1996 erteilte die [Bank], ihre ausdrückliche Einwilligung, dass die Löschung des zu ihren Gunsten einverleibten Pfandrechtes im Höchstbetrag von ÖS 1,800.000,-- samt allen damit im Zusammenhang stehenden Eintragungen im Lastenblatt der Liegenschaft vorgenommen werden kann (siehe ABp, AS 46). Das Grundstück war mit Pfandrechten in Höhe von ÖS 4 Mio belastet und gründeten diese auf Forderungen (Krediten) der [Bank] gegen die X..

Wie einleitend dargestellt war zum Zeitpunkt des Einbringungsvertrages vom 22. Februar 1996 der Bf. über die A, deren alleiniger Gesellschafter er war (siehe Treuhandvertrag vom 27. Oktober 1993, ABp AS 47-49) indirekt an der X. beteiligt (FB-Auszug, ABp AS 13 f, 29).

Mit als Einbringungsvertrag bezeichneten Notariatsakt vom 22. Februar 1996 (ABp AS 55-62) brachte der Bf. diese Liegenschaft in die X. ein, und wird im Einbringungsvertrag – auszugsweise zitiert – dazu vereinbart:

" ERSTENS:

...

*Im Lastenblatte ob der einzubringenden Liegenschaft sind nachstehende Pfandrechte einverleibt:*

*a) je zugunsten der [Bank]*

*1.) unter LNR 12 a auf Grund Pfandurkunde vom 20.7.1987 im Höchstbetrag von ÖS 2.500.000,-- (...),*

*2.) unter LNR 13 a auf Grund Pfandurkunde vom 20.7.1987 im Höchstbetrag von ÖS 1.800.000,00 (...),*

*b) zugunsten der [Bank] unter LNR 15 a auf Grund Pfandurkunde vom 30.11.1995 im Höchstbetrag von ÖS 1.500.000,00 (...)*

*Festgestellt wird, dass es sich bei den unter a) 1.) und b) genannten pfandreichtlich besicherten Forderungen um Forderungen gegen die [X.] handelt.*

*Das unter a) 2.) genannte Pfandrecht haftet indebite aus.*

ZWEITENS:

*Die [X.] beabsichtigt, in einer demnächst abzuhaltenden Generalversammlung ihr Stammkapital von derzeit voll einbezahlten ÖS 2,500,000,-- (...) um ÖS 2.000,-- (...) auf ÖS 2,502.000,-- (...) zu erhöhen. Zur Übernahme eines Teilbetrages von ÖS 1.000,-- (...) dieser Kapitalerhöhung soll [der Bf.] zugelassen werden.*

*[Der Bf.] ... bringt nunmehr auf diese Kapitalerhöhung diese Liegenschaft im einvernehmlich festgesetzten Einbringungswert von ÖS 4,500.000,-- (...) als Sacheinlage in die [X.] ... gegen Gewährung eines durch Erhöhung des Stammkapitals zu schaffenden Geschäftsanteiles dieser Gesellschaft, entsprechend einer Stammeinlage von ÖS 1.000,-- (...) ein, wobei der Differenzbetrag zwischen dem Kapitalerhöhungsbetrag und dem Wert der Sacheinlage als Rücklage zur Abdeckung von Verlusten der [X.] verwendet wird, und diese erklärt die Annahme.*

*Der Einheitswert dieser Liegenschaft beträgt laut Bescheid des Finanzamtes St. Pölten ... zum 1.1.1988 ÖS 955.000,-- (...).*

*Die [X.] erhält für den neuen Geschäftsanteil eine vollwertige Gegenleistung. ..."*  
(siehe ABp AS 55 – 63).

Die X. war zum Zeitpunkt der Einbringung der Liegenschaft hoch überschuldet und konnte die Kredite bei der [Bank] infolge wirtschaftlicher Probleme nicht mehr bedienen. Mit Generalversammlungsbeschluss vom 15. Mai 1996 wurde das Liquidationsverfahren der X. eingeleitet und im Firmenbuch am 11. Juni 1996 eingetragen (siehe ABp S 13 – 15).

Am 29. Oktober 1999 wurde die Löschung der X. im Firmenbuch infolge beendeter Liquidation durchgeführt.

Dass der Bf. einer pfandreichtlich Absicherung der Forderungen der [Bank], für die der X. gewährten Kredite, zustimmte ohne dafür eine Gegenleistung erhalten zu haben, leitet sich aus den unwidersprochen gebliebenen Ausführungen der Betriebsprüfung aus der dem Bf. zur Stellungnahme übermittelten "Zusammenfassung der bisherigen Prüfungsergebnisse" vom 23. April 1999 ab (ABp AS 227 ff).

Die einzelnen Grundstücke der vom Bf. in die X. eingebrachten Liegenschaft wurden in der Folge im Zeitraum Juli 1996 bis März 1997 von der in Liquidation befindlichen Gesellschaft an drei verschiedene Erwerber veräußert. Dabei wurde ein Gesamtverkaufserlös von ÖS 5.150.000,-- erzielt (Kaufverträge ABp AS 64 – 79).

Strittig ist im gegenständlichen Verfahren, ob die Einbringung der im Eigentum des indirekt beteiligten Gesellschafters (Bf.) stehenden Liegenschaft in die X. den Tatbestand des § 30 Abs. 1 EStG 1988 (Spekulation) erfüllt (Rechtsansicht des Finanzamtes) oder ob aufgrund der Wertverhältnisse der Liegenschaft und des von der X. – nach Ansicht des Bf. – ausgegebenen wertlosen Gesellschaftsanteils zum Einbringungszeitpunkt von einer unentgeltlichen Übertragung (gemischte Schenkung) und in weiterer Folge von keinem Spekulationstatbestand im Sinne des § 30 Abs. 1 EStG 1988 auszugehen ist (Rechtsansicht des Bf.).

Gemäß § 8 Abs. 1 KStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung bleiben bei der Ermittlung des Einkommens Einlagen und Beträge jeder Art insoweit außer Ansatz, als sie von Personen in ihrer Eigenschaft als Gesellschafter, Mitglieder oder ähnlicher Eigenschaft geleistet werden.

§ 6 Z 14 EStG 1988 lautet:

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

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

§ 30 Abs. 1 EStG 1988 idF BGBl 1994/681 lautet auszugsweise:

*"( 1) Spekulationsgeschäfte sind:*

*1. Veräußerungsgeschäfte, bei denen der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung beträgt:*

*a) Bei Grundstücken und Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen, nicht mehr als zehn Jahre. Für Grundstücke, bei denen innerhalb von zehn Jahren nach ihrer Anschaffung Herstellungsaufwendungen in Teilbeträgen gemäß § 28 Abs. 3 abgesetzt wurden, verlängert sich die Frist auf fünfzehn Jahre.*

*...*

*(5) Bei Tauschvorgängen im Sinne des § 6 Z 14 ist der gemeine Wert anzusetzen.*

... "

Dem § 10 Abs. 2 BewG zu Folge wird der gemeine Wert durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit der Wirtschaftsgüter bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Dabei sind alle Umstände, die den Preis beeinflussen, zu berücksichtigen. Ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse sind nicht zu berücksichtigen.

Ausgehend vom Trennungsprinzip des § 8 Abs. 1 KStG wird als offene Einlage die Zuwendungen von liquiden Mitteln oder Wirtschaftsgütern aus gesellschaftlichen Erwägungen bezeichnet, während im Gegensatz dazu eine verdeckte Einlage vorliegt, wenn der Körperschaft anlässlich einer rechtsgeschäftlichen Transaktion, ein geldwerter Vorteil zukommt, der nur aus der Anteilsinhaberstellung seine Erklärung findet (Marschner, Einlagen in Kapitalgesellschaften, S 17; Raab/Renner, Renner/Strimitzer/Vock, Die Körperschaftsteuer, § 8 Tz 6; ). Nur der gesellschaftsrechtlich veranlasste Vermögenstransfer zwischen zwei Rechtssubjekten stellt eine körperschaftsteuerrechtliche Einlage dar. Mit anderen Worten, verdeckte Einlagen sind somit alle nicht ohne weiteres als Einlagen erkennbaren Zuwendungen (Vorteilseinräumungen) einer an der Körperschaft unmittelbar oder mittelbar beteiligten Person, die von einer dritten, der Körperschaft fremd gegenüberstehenden Person nicht gewährt werden (Wiesner, Körperschaftsteuerrechtliche Einlagen und Entnahmen, in: *"Die Besteuerung der Kapitalgesellschaft"* FS für Egon Bauer S 365 ff; Doralt/Ruppe, Steuerrecht<sup>9</sup> Tz 967). Ob eine verdeckte oder offene Sacheinlage gegeben ist, kommt insofern keine Bedeutung zu, als verdeckte Einlagen den offenen Einlagen gleichzuhalten sind (Wiesner, *Verdeckte Einlagen – verdeckte Ausschüttungen, Die steuerliche Behandlung von Vermögenstransfers zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern*, SWK 1990, A I 343). Bei der verdeckten Sacheinlage empfängt die Kapitalgesellschaft Geld oder körperliche oder unkörperliche Wirtschaftsgüter vom Gesellschafter societatis causa. Der Vermögensübergang wird je nach Wirtschaftsgut im Anlage- oder Umlaufvermögen aktiviert, der entsprechende Betrag als Kapitalzugang passiviert. Da das Grund- und Stammkapital für die offenen Einlagen reserviert ist, kommt nur eine Rücklagendotierung in Betracht. Eine verdeckte Einlage bewirkt mangels Gewährung neuer Gesellschaftsrechte eine Wertsteigerung der bestehenden Gesellschaftsrechte (VwGH 5.10.1994, 94/15/0036).

Offene und verdeckte Einlagen werden somit durch § 6 Z 14 lit. b EStG 1988 sowie § 8 Abs. 1 KStG geregelt.

Der Tausch im Sinne des § 6 Z 14 lit. a EStG 1988 ist ein Rechtsgeschäft, das einen Anschaffungs- und Veräußerungsvorgang auslöst. Der Bewertungsmaßstab des § 6 Z 14 lit. a 2. Satz EStG 1988 – *"... als Veräußerungspreis des hingegebenen Wirtschaftsgutes und als Anschaffungskosten des erworbenen Wirtschaftsgutes sind jeweils der gemeine Wert des hingegebenen Wirtschaftsgutes ..."* – stützt sich auch auf die langjährige

Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. So erkannte der Gerichtshof in seinem Erkenntnis vom 22. Juni 1976, 529/74, dass

*"der Tausch zivilrechtlich und wirtschaftlich ein entgeltliches Geschäft [ist]. Wird ein Wirtschaftsgut des Betriebsvermögens gegen ein anderes eingetauscht, so liegt Anschaffung und Veräußerung vor. Die Anschaffungskosten des erworbenen Wirtschaftsgutes sind gleich dem gemeinen Wert des im Tauschweg abgegebenen Wirtschaftsgutes. Durch den Tausch tritt in der Höhe des Unterschiedes zwischen dem Buchwert des abgegebenen Wirtschaftsgutes und seinem gemeinen Wert ein steuerpflichtiger Buchgewinn ein."*

Dieser im § 6 Z 14 lit. a EStG verankerte Tauschgrundsatz führt somit konsequenterweise und zwingendermaßen zur Gewinnrealisierung (vgl. weiter VwGH 27.8.2008, 2008/15/0127; VwGH 6.7.2011, 2007/13/0123). Diese Gewinnrealisierung tritt mit der Übertragung der faktischen Verfügungsmacht über das Wirtschaftsgut ein (Jakom/Laudacher, EStG 2013, § 6 Tz 208; Mayr, Doralt/Mayr EStG<sup>13</sup>, § 6 Tz 59; Mayr, Gewinnrealisierung, 2001, 113).

§ 6 Z 14 lit. b EStG normiert, dass die Einbringung von Vermögen in eine Körperschaft als Tausch gilt und überträgt somit den Tauschgrundsatz auch auf die Einlagen und Einbringungen in eine Körperschaft und bewirkt, dass eine Sacheinlage in eine Körperschaft einerseits eine Veräußerung des eingelegten (eingebrachten) Wirtschaftsgutes, andererseits eine Anschaffung der Gesellschaftsrechte darstellt.

Die Einlage von Wirtschaftsgütern kann anlässlich einer Kapitalerhöhung oder eines Nachschusses erfolgen. Die Anwendung des Tauschgrundsatzes hat zur Folge, dass beim Einbringenden Erlöse in Höhe des gemeinen Wertes des in die Gesellschaft eingebrachten Vermögens anzusetzen sind (VwGH 18.2.1999, 98/15/0192; VwGH 24. Februar 2004, 99/14/0250; VwGH vom 24. Februar 2011, 2010/15/0204; Hofstätter/Reichel, EStG 1988, § 6 Z 14 Tz 2; Mayr in Doralt/Mayr, EStG<sup>13</sup>, § 6 TZ 61; Wiesner, *Verdeckte Einlagen – verdeckte Ausschüttungen, Die steuerliche Behandlung von Vermögenstransfers zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern*, SWK 1990, A I 343); der Wert des eingelegten Wirtschaftsgutes ergibt die Anschaffungskosten des Beteiligungswertes (in diesem Sinne VwGH vom 21. Juli 1998, 93/14/0187, 0188 zur Erhöhung der Anschaffungskosten der Beteiligung durch Einlage von Maschinen; VwGH vom 16. September 2003, 99/14/0324 zur verdeckten Einlage durch fremdunüblichen Verkauf eines Teilbetriebes). Gleichfalls liegt ein Tausch bei verdeckten Einlagen vor (VwGH 27.1.2000, 97/15/0193).

Auch in seinem jüngst ergangenen Erkenntnis vom 23. Februar 2017, Ro 2014/15/0043, hielt der Gerichtshof an seiner bisherigen Rechtsprechung fest. In diesem zu beurteilenden Sachverhalt – Einbringung einer Forderung in eine Körperschaft gegen die Ausgabe von nennbetragslosen Stückaktien – führte der Gerichtshof aus, dass gemäß dem § 6 Z 14 lit. b EStG 1988 die Einlage von Wirtschaftsgütern in eine Körperschaft als Tausch gilt. Wiederum hielt der Gerichtshof fest, dass beim Tausch von Wirtschaftsgütern

jeweils eine Anschaffung und eine Veräußerung vorliegt, wobei als Veräußerungspreis des hingegebenen Wirtschaftsgutes und als Anschaffungskosten des erworbenen Wirtschaftsgutes jeweils der gemeine Wert des hingegebenen Wirtschaftsgutes anzusetzen ist (§ 6 Z 14 lit. b EStG 1988). Das Entgelt bemisst sich – im dort zu beurteilenden Fall – nach dem Wert der in die Körperschaft eingebrachten Forderung. Dem Wert der erhaltenen nennbetragslosen Aktien, die als Gegenleistung für die Einbringung der Forderung ausgegeben wurden, kommt keine Bedeutung zu.

Als Spekulationsgeschäft im Sinne des § 30 EStG idF BGBl 1994/681 wird die Anschaffung und die nachträgliche Veräußerung eines Wirtschaftsgutes verstanden. Darunter sind schuldrechtliche Rechtsgeschäfte zu verstehen, auf Grund derer Leistung und Gegenleistung erbracht werden, somit entgeltliche Rechtsgeschäfte, die auf Übertragung des zivilrechtlichen oder wirtschaftlichen Eigentums an einem Wirtschaftsgut abzielen. Zu diesen Anschaffungs- und Veräußerungsvorgängen zählen insbesondere der Kauf und der Tausch (vgl. VwGH vom 25.6.1998, 94/15/0129). Beim Tausch werden Wirtschaftsgüter als Gegenleistung für andere Wirtschaftsgüter übertragen und gilt dies aufgrund ausdrücklichen Verweises auf § 6 Z 14 EStG ebenso als Veräußerungstatbestand. Somit liegt, wie bereits erwähnt, beim Tausch von Wirtschaftsgütern jeweils eine Anschaffung und eine Veräußerung vor. Die Einlage oder die Einbringung von Wirtschaftsgütern in eine Körperschaft gilt als Tausch und folglich als entgeltlicher Veräußerungs- und Anschaffungsvorgang.

Die (Sach-)Einlage von Vermögenswerten aus dem Privatvermögen führt, im Falle des Vorliegens eines Spekulationstatbestandes iS des § 30 EStG nach Abs. 5 der genannten Gesetzesstelle, zum Veräußerungs- und Anschaffungstatbestand nach dem Tauschgrundsatz. Einkommensteuerrechtlich löst die im § 6 Z 14 EStG 1988 verankerte Anwendung des Tauschgrundsatzes seit 1989 unzweifelhaft die Bewertung der Sacheinlage mit dem gemeinen Wert aus (Wiesner, *Verdeckte Einlagen – verdeckte Ausschüttungen, Die steuerliche Behandlung von Vermögenstransfers zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern*, SWK 1990, A I 343) und ist – wie bereits oben erwähnt – der Zeitpunkt der Gewinnrealisierung dann gegeben, wenn das Wirtschaftsgut – im gegenständlichen Fall das Grundstück – hingegeben wird.

Der im Einkommensteuerrecht nicht definierte Begriff des gemeinen Wertes erfährt seine nähere Ausgestaltung im § 10 Abs. 2 BewG. Demnach wird der gemeine Wert durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Alle Umstände, die den Preis beeinflussen, sind zu berücksichtigen, während hingegen ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse unberücksichtigt bleiben. Neben der Beschaffenheit, die den gemeinen Wert eines Wirtschaftsgutes bestimmt, sind auch alle äußeren Umstände zu berücksichtigen, die den gemeinen Wert beeinflussen. In Betracht kommen dabei vor allem die durch sachliche oder rechtliche Momente erweiterte oder beschränkte Verwertungsmöglichkeit und Ausnutzbarkeit eines Wirtschaftsgutes.

Die Belastung von Grundbesitz durch eine Hypothek gehört zu den persönlichen Verhältnissen, da die Hypothek eine persönliche Schuld ist und beeinflusst die Hypothek den inneren Wert – und nach Dafürhalten des Bundesfinanzgerichtes auch den gemeinen Wert – des Grundstücks nicht, das zu ihrer Sicherung dient. Hypotheken sind wie andere Schulden erst bei der Ermittlung des Gesamtvermögens bzw. bei beschränkt Steuerpflichtigen bei der Ermittlung des Inlandsvermögens abzuziehen (Twaroch/Wittmann/Frühwald, Kommentar zum Bewertungsgesetz<sup>19</sup>, § 10 Abs. 2 Anm 6, § 10 Abs. 3 Anm 3).

Betrachtet man den gegenständlichen Sachverhalt nunmehr unter dem Blickwinkel obiger Ausführungen so bewirkten die Vertragspartner mit dem Einbringungsvertrag vom 22. Februar 1996 einen gesellschaftsrechtlich veranlassten Vermögenstransfer des, an der X. (auch) indirekt beteiligten, Bf. und vereinbarten die Parteien dabei den Einbringungswert der Liegenschaft im Ausmaß von ÖS 4.500.000.

In der Bilanz der X. wurde der Einbringungsvorgang mit dem Betrag von ÖS 1.000,00 als Kapitalzugang (Stammkapital) passiviert und wurde in Höhe von ÖS 4.499.000,00 eine Kapitalrücklage eingestellt. Nach Dafürhalten des Bundesfinanzgerichtes liegt im gegenständlichen Fall eine offene Sacheinlage in Höhe von ÖS 1.000,00 und eine verdeckte Einlage in Höhe von ÖS 4.499.000,00 vor.

Neben der Gewährung neuer Gesellschaftsrechte wird eine Wertsteigerung der bestehenden Gesellschaftsrechte bewirkt, wobei der Veräußerer im Gegenzug für die Übertragung der Liegenschaft neben dem (den Verkehrswert nicht erreichenden) Anteil von ÖS 1.000,00 einen Vorteil in der Wertsteigerung seiner Gesellschaftsrechte an der Kapitalgesellschaft erlangt (vgl. VwGH 27.1.2000, 97/15/0193).

Aufgrund des in § 6 Z 14 EStG verankerten Tauschgrundsatzes ist beim Bf. als Veräußerungserlös der gemeine Wert des abgegebenen Grundstücks anzusetzen und tritt, wie bereits oben erwähnt, die Gewinnrealisierung beim Bf. im Zeitpunkt der Verschaffung der faktischen Verfügungsmacht über die Liegenschaft ein.

Da nun § 30 Abs. 5 EStG expressis verbis auf die Geltung des § 6 Z 14 EStG 1988 für den Spekulationstatbestand verweist, besteht kein Zweifel, dass diese (verdeckte) Einlage der Liegenschaft innerhalb von zehn Jahren nach Anschaffung als Spekulationsgeschäft und daher als Veräußerungstatbestand zu werten ist.

Die durch den Tauschvorgang erfolgte Übertragung der Liegenschaft löst somit hinsichtlich des Unterschiedsbetrages zwischen den steuerlich maßgebenden Anschaffungskosten um den höheren gemeinen Wert einen steuerpflichtigen Überschuss aus (SWK 1991, A I 276).

In diesem Sinne vertreten auch Bodis/Hammerl in Doralt/Kirchmayer/Mayr/Zorn, EStG<sup>17</sup> in Tz 95 zu § 30 die Auffassung, dass die Einlage von Grundstücken in eine Kapitalgesellschaft nach § 6 Z 14 lit. b EStG einen Tausch darstellt und es dabei zur Aufdeckung von stillen Reserven des eingelegten Grundstücks kommt. Ein unentgeltlicher Grundstückserwerb liegt nur dann vor, wenn die Einlage unter das



Umgründungssteuergesetz fällt und die übernehmende Kapitalgesellschaft den Buchwert bzw. die Anschaffungskosten des eingelegten Grundstücks ansetzt. Allerdings liegen diese tatbestandsmäßigen Voraussetzungen im gegenständlich zu beurteilenden Fall unbestrittenermaßen nicht vor.

Unter Berücksichtigung der dargestellten Rechtslage und der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vermögen die in den Beschwerdeschriftsätzen und in der mündlichen Verhandlung im Wesentlichen vorgebrachten Einwände und Argumente,

- *Nichtvorliegen eines Tausches,*
  - *keine Werthaltigkeit der Gegenleistung,*
  - *kein Zufluss eines Spekulationsgewinnes und somit keine tatsächliche Bereicherung,*
- eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Einkommensteuerbescheides nicht aufzuzeigen.

Gemäß § 6 Z 14 lit. b EStG gilt Einlage oder Einbringung von Wirtschaftsgütern in Kapitalgesellschaft als Tausch. Diese gesetzliche Fiktion ist nicht auf Tatbestände, die unter das Umgründungssteuergesetz fallen, anzuwenden. Der Tausch ist ein Vertrag (vgl. § 1054 ABGB) wodurch eine Sache gegen eine andere überlassen wird.

Im gegenständlichen Fall brachte der Bf. ein Grundstück gegen die Gewährung eines durch Erhöhung des Stammkapitals der X. zu schaffenden Geschäftsanteils ein und erhielt die X. für den neuen Geschäftsanteil eine vollwertige Gegenleistung (siehe II. des Einbringungsvertrages, ESt-Akt AS 29 f). Damit sind nach Dafürhalten des Bundesfinanzgerichtes die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen für die Beurteilung des gegenständlichen Rechtsgeschäftes als Tausch im Sinne der zitierten Gesetzesbestimmungen erfüllt. Ausführungen wonach die Hingabe keinesfalls als Tausch gedacht gewesen sei gehen ins Leere.

Hinsichtlich der Bewertung der getauschten Wirtschaftsgüter wird festgehalten, dass *"die Anschaffungskosten eines erworbenen Wirtschaftsgutes können nur danach bemessen werden, was der Kaufmann aus seinem Betriebsvermögen zum Erwerb aufwendet. Wenn seine Gegenleistung nicht wie beim Kauf in Geld, sondern wie beim Tausch in anderen Wirtschaftsgütern besteht, so fehlt es an einer wirtschaftlichen vernünftigen Begründung dafür, dass die Gegenleistung und damit der Ansatz der Anschaffungskosten nicht mit dem tatsächlichen Wert, sondern nach dem mehr oder minder zufälligen Buchwert des abgegebenen Wirtschaftsgutes bemessen werden soll."* (BStBl 1930, 363; BFH BStBl 1959 III, 30; Gunter Mayr, Gewinnrealisierung im Steuerrecht und Handelsrecht).

Dieser Judikatur zum "Tauschgrundsatz" folgte der Verwaltungsgerichtshof auch in seinem jüngsten Erkenntnis vom 23. Februar 2017, Ro 2014/15/0043, wonach sich das Entgelt am gemeinen Wert des eingebrachten Wirtschaftsgutes bemisst und dem Wert der Gegenleistung keine Bedeutung zukommt. Die Beschwerdeausführungen des Bf. in diesem Zusammenhang – Wertlosigkeit des Geschäftsanteiles wegen Überschuldung der X. – vermögen unter dem Blickwinkel der der Judikatur des

Verwaltungsgerichtshofes zum "Tauschgrundsatz" eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Einkommensteuerbescheides nicht aufzuzeigen.

Unabhängig von diesen Ausführungen vertritt das Bundesfinanzgericht die Auffassung, dass der Bf. sehr wohl (werthaltige) Gegenleistungen für die Einbringung seines Grundstücks in die X. erhielt. Dies erhellt sich insbesondere aus den beiden Schreiben der (ehemaligen) steuerlichen Vertretung vom 14. Oktober 1998 (ABp AS 186 ff) und vom 7. Dezember 1998 (ABp AS 203 f).

Obwohl den Bf. keine Verpflichtung zur Einlagenleistung traf, da der Gesellschafter einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung nur mit seiner Einlage haftet, war die Motivation der Einlage des Grundstückes in die X. darin begründet den Bf. aus sämtlichen Eventualverpflichtungen, die sich in Zukunft aus irgendwelchen Umständen gegenüber der X. ergeben könnten und ihn in weiterer Folge als Gesellschafter treffen, zu entlassen.

Darüber hinaus war eine Anmeldung des Konkurses von keinem der Gesellschafter gewünscht und sollte der gute Name des Bf. nicht mit einem Konkursverfahren belastet und in Verbindung gebracht werden können.

Nach Ansicht der (ehemaligen) steuerlichen Vertretung des Bf. wären bei der Ermittlung des gemeinen Wertes des in die X. eingelegten Grundstücks die darauf hypothekarisch ausgewiesenen Pfandrechte zu berücksichtigen und zum Abzug zu bringen (vgl. Schreiben vom 14. Oktober 1998, ABp AS 189). Demzufolge beträgt der gemeine Wert des Grundstückes nicht ÖS 4,5 Mio, zumal es mit Pfandrechten in Höhe von ÖS 4,0 Mio belastet gewesen sei.

Dieser nach Meinung des Bundesfinanzgerichtes verfehlten Rechtsansicht ist zu entgegen, dass – wie bereits oben erwähnt – hypothekarisch besicherte Darlehen den inneren Wert eines Grundstücks nicht schmälern. Der gemeine Wert wird durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit der Wirtschaftsgüter bei einer Veräußerung zu erzielen wäre, und kommt es daher auch nicht darauf an für wen Pfandrechte einverleibt sind. Der gemeine Wert verändert sich nicht dadurch, dass ein Teil des Marktpreises (Veräußerungserlöses) an den Pfandberechtigten und einen Teil an den Verkäufer bezahlt wird.

Auch der von der (ehemaligen) steuerlichen Vertretung mit Schreiben vom 28. Juni 1999 (ABp AS 290, ESt-Akt AS 22) relevierte Beschwerdeeinwand, wonach bei Vorliegen eines etwaigen Spekulationsgewinnes der Veräußerungserlös mit der Einlage der Liegenschaft in die X. [keinesfalls] zugeflossen sei und keinesfalls eine Wertsteigerung des Anteilswertes eingetreten sein könne, da ein negativer Wert negativ bleibe, ist nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes nicht zielführend und vermag der Beschwerde nicht zum Erfolg zu verhelfen.

Werden im Betriebsvermögen bzw. im Privatvermögen gehaltene Wirtschaftsgüter für eine Sacheinlage verwendet, so ergibt sich schon aufgrund des Tauschcharakters des Vorganges eine Gewinnrealisierung im Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht. Dies wird durch § 6 Z 14 EStG eindeutig klargestellt. Das Zuflußprinzip des § 19

EStG umfasst neben Geldleistungen auch Sachwerte, die unmittelbar und ohne nachfolgende, an deren Stelle tretende Geldleistungen im Austauschverhältnis stehen. Die Werterhöhung der Gesellschaftsanteile ist das definitive "Entgelt", das der Anteilsinhaber für seine Einlage erhält. Bezogen auf das konkrete Austauschverhältnis ist die Werterhöhung somit nicht ein vorläufiger Vermögenswert, an dessen Stelle im Rahmen der Leistungsabwicklung noch eine Geldleistung zu treten hätte; der Eintritt der Werterhöhung ist somit Zufluss eines Sachwertes (Beiser, ÖStZ 1987, 151; Bauer/Quantschnigg, Körperschaftsteuergesetz 1988, § 8, Tz 11).

Auch mit dem in den mündlichen Verhandlungen vorgebrachten Einwand, wonach die Liquidation der X. als Beteiligungsveräußerung im Sinne des § 31 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 idF BGBl 1994/681 gilt und in weiterer Folge als mit dem Spekulationsgewinn verrechenbarer Spekulationsverlust zu bewerten sei, ist für den Bf. nichts gewonnen. Eine derartige "Verrechnung" eines Liquidationsverlustes der (zusätzlichen) Beteiligung des Bf. im Ausmaß von ÖS 1.000 an der X. wäre nur innerhalb der Spekulationsfrist von 1 Jahr (vgl. § 30 Abs. 1 Z 1 lit b EStG 1988 idF BGBl 1994/681) - Zeitpunkt der Anschaffung der Beteiligung und Zeitpunkt der Feststellung des Verlustes aus dieser Beteiligung - denkbar gewesen. Unbestritten erfolgte der Anteilserwerb des Bf. an der X. mit dem Einbringungsvertrag vom 22. Februar 1996 und wurde die X. am 29. Oktober 1999 - mehr als 2,5 Jahre nach dem Anteilserwerb des Bf. - im Firmenbuch gelöscht. Da erst nach Beendigung der Liquidation am 29. Oktober 1999 - Löschung der X. im Firmenbuch infolge beendeter Liquidation - der Vermögensverlust, den der Bf. durch seinen Geschäftsanteil an der liquidierten Gesellschaft erlitten hat, der Höhe nach endgültig feststeht, konnte eine "Verrechnung" des Spekulationsgewinnes aus der Grundstückseinbringung und dem Verlust aus der Beteiligungsveräußerung nicht erfolgen (vgl. VwGH vom 31.3.2017, Ro 2014/13/0042; vgl. VwGH vom 29.1.2003, 97/13/0007).

Anzumerken bleibt letztlich, dass der Bf. für den Fall der privaten Veräußerung des Grundstücks unzweifelhaft den Spekulationstatbestand des § 30 EStG erfüllt hätte. Die Tilgung der hypothekarisch besicherten Verbindlichkeiten wäre zwangsläufig erst mit dem Verkaufserlös (entspricht dem gemeinen Wert) möglich gewesen. Die Ermittlung und Besteuerung des Spekulationsgewinnes (= Veräußerungserlös abzüglich Anschaffungskosten) wäre unabhängig von dieser Tilgung erfolgt. Kein Unterschied besteht zum gegenständlichen Fall der (Spekulationsgewinn = gemeiner Wert abzüglich Anschaffungskosten), in dem der Bf. das Grundstück zuerst in die X. einbrachte, der Bf. mit der Einbringung des Grundstücks von den hypothekarisch besicherten Forderungen befreit wurde, zumal die folgende Veräußerung des Grundstückes durch die X. diese hypothekarisch besicherten Forderungen abdeckte.

Das Bundesfinanzgericht sieht somit keine Veranlassung von der durch das Finanzamt im bekämpften Einkommensteuerbescheid 1996 vorgenommenen rechtlichen Beurteilung des Einbringungsvorganges abzuweichen, die Beschwerde war sohin als unbegründet abzuweisen.

**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.

Von der zum § 6 Abs. 14 EStG - "*Tauschgrundsatz*" - entwickelten und ergangenen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. zuletzt Ro 2014/15/0043 vom 23. Februar 2017) wurde im gegenständlichen Fall nicht abgewichen. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung lag daher nicht vor. weshalb die Revision spruchgemäß nicht zuzulassen war.

Wien, am 30. Juni 2017