



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw, vertreten durch Steuerberater, gegen die Bescheide des Finanzamtes betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 2005 sowie Haftung für Kapitalertragsteuer für das Jahr 2006 entschieden:

1. Die Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2005 wird zurückgewiesen.
2. Die Berufung gegen den Bescheid betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer für das Jahr 2006 wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Einiger Gesellschafter und Geschäftsführer der mit Gesellschaftsvertrag vom 29. Juni 2005 errichteten Berufungswerberin (Bw) ist Ing.AB. Mit dem ebenfalls am 29. Juni 2005 abgeschlossenem Sacheinlagevertrag brachte Ing.B sein seit 1. April 2004 geführtes Einzelunternehmen eines selbständigen Unternehmensberaters unter Inanspruchnahme der Begünstigungen des Art. III UmgrStG auf Grundlage der nachfolgend dargestellten Einbringungsbilanz zum Stichtag 31. Dezember 2004 in die Bw ein; die Einbringung wurde dem für die Bw zuständigen Finanzamt mit Schreiben 14. September 2005 gemeldet.

Aktiva

Passiva

Geschäfts(Firmen)wert	120.200,00	Einbringungskapital	39.192,87
Sachanlagen	1.921,10	Rückstellungen	5.850,00
Forderungen	9.044,70	Verbindlichkeiten	123.074,20
Kassenbestand	36.951,27		
		168.117,07	168.117,07

Die Verbindlichkeiten enthalten eine gemäß § 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG für vorbehaltene Entnahmen (sog. „unbare Entnahmen“) gebildete Passivpost in Höhe von 117.400,00 €. Die Bw leistete auf diese unbare Entnahme im Jahr 2006 Zahlungen über insgesamt 48.000,00 €. Über Vorhalt, die Berechnung des in der Einbringungsbilanz enthaltenen Firmenwerts vorzulegen, übermittelte die Bw dem Finanzamt folgende Ertragswertberechnung:

	Plan EGT	Steuer 28,00%	Planerfolg nach ESt	Barwert 5,00%
2005	10.000	-2.800	7.200	6.857
2006	32.000	-8.960	23.040	20.898
2007	32.000	-8.960	23.040	19.903
2008	40.000	-11.200	28.800	23.694
2009	40.000	-11.200	28.800	22.566
2010	42.000	-11.760	30.240	22.566
		Liqu.Wert		<u>3.731</u>
				120.215

Aus diesem Ertragswert und dem Buchwert lt. Steuerbilanz zum 31. Dezember 2004 in Höhe von 36.392,87 € ergebe sich eine Verkehrswert von 156.392,87 €. Mit 75 % dieses Wertes, d.s. 117.400,00 €, sei die unbare Entnahme angesetzt worden.

Mit Ergänzungersuchen vom 14. März 2008 wies das Finanzamt die Bw darauf hin, dass bei ihrer Berechnung kein Unternehmerlohn berücksichtigt worden sei. Da dass eingebaute Unternehmen nur durch die persönliche Leistung des Ing.B Erlöse erzielt habe, müssten in die Firmenwertberechnung die Personalkosten eines fachlich gleichwertigen Angestellten einbezogen werden. Ing.B habe in den letzten 5 Jahren Einkünfte zwischen 127.000,00 € und 44.000,00 € erzielt. Daher müssten bei der Berechnung des Ertragswerts mindesten 45.000,00 € an Personalkosten zuzüglich 20.000,00 € Abgaben, insgesamt somit 65.000,00 €, berücksichtigt werden. Das Ergänzungersuchen blieb unbeantwortet.

Das Finanzamt ermittelte daraufhin den Ertragswert unter Ansatz eines Unternehmerlohns neu und gelangte zu einem Unternehmenswert von 30.000,00 €, aus dem es die für unbare Entnahmen maßgebliche 75 %-Grenze mit 22.500,00 € errechnete.

In der Begründung des erklärungsgemäß ergangenen Körperschaftsteuerbescheides 2005 vom 13. März 2008 wies das Finanzamt unter Wiedergabe dieses Berechnungsergebnisses darauf hin, dass die handelsrechtliche Bilanz zu berichtigen sei. Eine gegen diesen Bescheid erhobene Berufung, in der die Bw beantragte, die Begründung des Bescheides aufzuheben, weil sie in keinem Zusammenhang mit der erklärungskonformen Veranlagung stehe, wies das

Finanzamt ab, weil die Begründung des Bescheides mangels Stellungnahme zum Ergänzungseruchen richtig sei.

Weiters schrieb das Finanzamt der Bw mit Bescheid vom 6. August 2008 für den Differenzbetrag von 25.500,00 € zwischen der errechneten Entnahmegerenze von 22.500,00 € und den im Jahr 2006 vorgenommenen Auszahlungen von 48.000,00 € Kapitalertragsteuer in Höhe von 8.499,15 € im Haftungswege vor.

Mit Schreiben vom 4. September 2008 erhab die Bw Berufung gegen den Haftungsbescheid bzw. brachte sie hinsichtlich Körperschaftsteuer 2005 einen Vorlageantrag ein. Darin wendet die Bw zum einen ein, dass die Berechnung des Finanzamtes nicht nachvollziehbar sei, bzw. dass das Finanzamt hinsichtlich der Jahre 2005 und 2006 offensichtlich von Ist-Ergebnissen ausgegangen sei, die dem Gutachter bei Gutachtenserstellung noch nicht bekannt gewesen seien; ein Ersatz der Planziffern des Gutachtens durch die Jahre später vorliegenden tatsächlichen Werte widerspreche Lehre und Rechtsprechung. Zum anderen legte die Bw das im Auftrag des Ing.B am 20. Juni 2006 erstellte Sachverständigengutachten über den Unternehmenswert dessen Einzelunternehmens zum 31. Dezember 2004 vor. Das Gutachten hat auszugsweise folgenden Inhalt:

Ing.B sei nach mehrjähriger unselbständiger Tätigkeit in führender Position seit dem 1. April 2004 selbständig als Unternehmensberater, mit den Schwerpunkten IT-Betreuung und Beratung, Qualitätssicherung, Strategieberatung und –begleitung, Coaching tätig. Für die Ermittlung des Ertragswertes liege eine Planungsrechnung für das laufende Jahr 2005 sowie für die Folgejahre 2006 bis 2010 vor, die folgende Zukunftserfolge zeige:

	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Umsatz	90	116	119	135	140	146
Unternehmerlohn	55	56	58	60	62	64
Fixkosten	25	28	30	35	38	40
Plangewinn	10	32	31	40	40	42

Dabei sei für die Jahre 2005 bis 2008 eine in Beilage 1 des Gutachtens enthaltene detaillierte Planung der Umsätze erfolgt, für die Jahre 2009 und 2010 seien die Umsätze mit jeweils 5 % indexiert worden. Der Unternehmerlohn sei für 2005 mit einem Monatsbezug von 3.000,00 € angesetzt worden, woraus sich bei 14 Bezügen und 30 % Lohnnebenkosten eine Jahreslohn von 55.000,00 € ergebe, der für die Folgejahre jeweils inflationsbedingt angehoben worden sei. Die Fixkosten würden im Wesentlichen Abschreibungen, Kfz-Kosten, Reisekosten und sonstige betriebliche Aufwendungen enthalten und seien analytisch aus den Vorjahreswerten abgeleitet worden. Der Ertragswert ergebe sich als Ergebnis einer Diskontierung der zukünftigen Periodenerfolge. Unter besonderer Berücksichtigung der Unternehmensgründung

im Jahr 2004 werde jedoch aus Vorsichtsgründen nicht der Barwert einer ewigen Rente, sondern nur ein Zeitraum von 6 Jahren für die Bewertung herangezogen.

Die Beilage 1 zum Gutachten enthält für die Jahre 2005 bis 2008 eine nach Jahren sowie Kunden und Projekten gegliederte Aufstellung von Honoraren, deren mit einem bestimmten, jeweils unterschiedlichen Prozentsatz ermittelter wahrscheinlicher Wert in die Vorschau einbezogen wird.

Mit Vorhalt vom 11. November 2010 ersuchte der unabhängige Finanzsenat die Bw u.a. um Stellungnahme zu folgende Fragen:

Auf welchen Informationen und Analysen die in der Honorarplanung für die Jahre 2005 bis 2008 angesetzten Honorarannahmen beruhten und wie viele Arbeitsstunden den prognostizierten Honoraren jeweils zu Grunde liegen; die einzelnen Honorarprognosen seien sowohl der Höhe als auch der Wahrscheinlichkeit ihres Eintritts nach zu begründen und durch nachvollziehbare Unterlagen zu belegen.

Die Höhe des dem Gutachten gelegten Unternehmerlohnes von 3.000,00 € monatlich sei zu begründen und anzugeben, auf wie vielen Arbeitsstunden diese Prognose beruhe.

Der Umstand, dass die dem Gutachten zu Grunde liegenden Umsätze von 2005 bis 2008 einen Anstieg um 50% zeigten, während der Unternehmerlohn im gleichen Zeitraum nur um 9% ansteige, sei zu erläutern.

Das eingebaute Einzelunternehmen des Ing.B habe seit 1. April 2004 bestanden. Ing.B habe im Jahr 2004 ein EGT von 44 T€ erzielt; dieses enthalte natürlich noch keinen Unternehmerlohn; ziehe man noch den Unternehmerlohn laut Gutachten ab, so ergebe sich für das Jahr 2004 ein EGT von 3 T€; im Jahr 2005 sei bis zum 30. September ein EGT von 24 T€ erwirtschaftet worden, das ebenfalls noch keinen Unternehmerlohn enthalte; unter Hinzurechnung der Firmenwertabschreibung und Abzug des prognostizierten Unternehmerlohnes ergebe sich ein EGT von -2 T€; da das Gutachten am 20. Juni 2005 erstellt wurde, sei das Ergebnis des Jahres 2005 bereits absehbar gewesen; es werde um Erläuterung ersucht, warum angesichts der Ergebnisse der Jahre 2004 und 2005 bei Gutachtenserstellung davon habe ausgegangen werden können, dass bereits im Jahr 2006 – und das nach Abzug eines Unternehmerlohnes von 56 T€ – bereits ein EGT von 32 T€ erwirtschaftet werden könne.

Da Ing.B seine selbständige Tätigkeit erst am 1. April 2004 aufgenommen habe, werde um Erläuterung ersucht, auf Grund welcher geschäftlichen und beruflichen Kenntnisse und Erfahrungen bereits nach 2 Jahren mit einem Anstieg des EGT auf 32 T€ gerechnet werden durfte.

Die Bw nahm dazu mit Schreiben vom 10. Jänner 2001 wie folgt Stellung:

Die Honorarplanung beruhe auf der Einschätzung des Ing.B. Unternehmensführung bedeute grundsätzlich das Treffen von Entscheidungen unter Unsicherheit. Die Qualität solcher Entscheidungen hänge von den dem Entscheidungsträger zur Verfügung stehenden Informationen ab. Planung sei die gedankliche Vorwegnahme zielgerichteten zukünftigen Handelns durch Abwägen verschiedener Handlungsalternativen und Entscheidung für den günstigsten Weg. Von der Prognose unterscheide sich die Planung dadurch, dass die Prognose von gegenwärtigen Zuständen ausgehe und künftige Zustände in Form von begründeten Erwartungen beschreibe. Künftige Entwicklungen könnten nur vermutet, aber nicht mit Sicherheit bestimmt werden. Jede Planung verlange daher Wahrscheinlichkeitsüberlegungen. Diese seien in die Honorarplanung der Jahre 2005 bis 2008 mit den entsprechenden Eintrittswahrscheinlichkeiten eingeflossen. Die Ausarbeitung der Planumsätze sei nach der Methode des Gesamterwartungsverfahrens nach „Albert G. Hart“ durch Multiplikation des Wahrscheinlichkeitsgrades mit dem entsprechenden Ergebnis der Planung auf Kundenbasis erfolgt. Die Wahrscheinlichkeiten seien im ersten Jahr der Planung naturgemäß höher und nehmen mit Fortdauer der Zeit ab.

Die hohen Eintrittswahrscheinlichkeiten beim Kunden „Team Training“ seien besonders dadurch erklärbar, dass es sich um eine bereits bestehende Geschäftsbeziehung gehandelt habe; auch die mit dem Kunden HMP erwarteten Umsätze beruhten auf einer langjährigen Zusammenarbeit.

Entsprechend der Schwerpunktaktivität des Unternehmens und der bisherigen Berufslaufbahn des Ing.B seien Projekte insbesondere aus den Bereichen Strategiebegleitung und –entwicklung bzw. EDV-IT Betreuung geplant. Ein Soll-Ist Vergleich belege die grundsätzliche Schlüssigkeit der Planumsätze:

Jahr	Soll-Umsatz	Ist-Umsatz
2005	90,1	70,2
2006	116,5	93,5
2007	119,1	167,1
	325,7	330,8

Das Abweichen der tatsächlichen Werte von den geplanten liege in der Natur des Planungsprozesses.

Was die Frage des Unternehmerlohnes betreffe, so sei der Ansatz eines fremdüblichen Unternehmerlohnes entsprechend den quantitativen und qualitativen Anforderungen geboten. Da Ing.B – er habe im Jahr 2008 seine Ausbildung zum akademischen Unternehmensberater abgeschlossen – bereits intensiv mit Weiterbildungsmaßnahmen und

der Ausarbeitung weiterer Geschäftsideen befasst gewesen sei, sei keineswegs von einer Vollbeschäftigung auszugehen.

Was den Umsatzanstieg betreffe, so haben für das bei Einbringung noch junge Unternehmen entsprechende Erfolgsaussichten bestanden. Die tatsächlich erzielten Umsätze würden den prognostizierten Anstieg untermauern. Unter den Prämissen eines Fremdvergleichs wäre es äußerst unüblich, wenn die Personalkosten bzw. die Entlohnung des Managements linear mit dem Umsatz ansteigen würde.

Die Ergebnisse der ersten Monate des Jahres 2005 seien bereits bekannt gewesen und bei der Ergebnisplanung entsprechend berücksichtigt worden. Der Anstieg des Planergebnisses auf ein EGT von 32 T€ im Jahr 2006 sei anhand der Umsatzplanung keineswegs unrealistisch gewesen und im Wirtschaftsjahr 2005/2006 auch tatsächlich erreicht worden. Hinsichtlich der beruflichen Kenntnisse und Erfahrungen des Ing.B werde auf den beigelegten Lebenslauf verwiesen.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Körperschaftsteuer 2005

Der Körperschaftsteuerbescheid 2005 vom 13. März 2008 erging erklärungsgemäß. Die Bw beantragt, die der erklärungsgemäßen Veranlagung nicht entsprechende Begründung dieses Bescheides aufzuheben. Die Begründung eines Bescheides kann aber als solche nicht angefochten und für sich auch nicht rechtskräftig werden (Stoll, BAO, 964); angefochten werden kann nur der Spruch eines Bescheides (Stoll, BAO, 959). Daher ist eine ausschließlich gegen die Begründung eines Bescheides gerichtete Berufung als unzulässig zurückzuweisen (vgl. Ritz, BAO Kommentar³, § 273 Tz 11).

2. Kapitalertragsteuer 2006

Das Umgründungssteuergesetz (UmgrStG) bestimmt in der auf die gegenständliche Einbringung anzuwenden Fassung Folgendes:

Gemäß § 12 Abs. 1 UmgrStG liegt eine Einbringung vor, wenn Vermögen (Abs. 2) auf Grundlage eines schriftlichen Einbringungsvertrages (Sacheinlagevertrages) und einer Einbringungsbilanz (§ 15) nach Maßgabe des § 19 einer übernehmenden Körperschaft (Abs. 3) tatsächlich übertragen wird. Voraussetzung ist, dass das Vermögen am Einbringungstichtag, 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.

Gemäß § 14 Abs. 1 UmgrStG endet bei der Einbringung von Betrieben und Teilbetrieben für das eingebrachte Vermögen das Wirtschaftsjahr des Einbringenden mit dem Einbringungstichtag. Dabei ist das Betriebsvermögen mit dem Wert anzusetzen, der sich nach den steuerrechtlichen Vorschriften über die Gewinnermittlung ergibt. Gemäß § 14 Abs. 2 sind die Einkünfte des Einbringenden hinsichtlich des einzubringenden Vermögens so zu ermitteln, als ob der Vermögensübergang mit Ablauf des Einbringungstichtages erfolgt wäre.

Gemäß § 16 Abs. 5 UmgrStG kann 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, u.a. in folgender Weise verändert werden:

2. Neben der in Z 1 genannten Passivpost kann eine weitere Passivpost in folgender Weise gebildet werden:

- Die Bildung ist mit 75 % des positiven Verkehrswertes des Vermögens am Einbringungstichtag nach Berücksichtigung sämtlicher Veränderungen der Z 1, Z 3, Z 4 und Z 5 begrenzt,
- wobei der sich ergebende Betrag um sämtliche Veränderungen der Z 1, Z 3, Z 4 und Z 5 zu kürzen ist.

Der Endbetrag gilt als mit Ablauf des Einbringungstichtages entnommen.

Gemäß § 18 Abs. 2 Satz 2 UmgrStG hat die übernehmende Körperschaft eine nach § 16 Abs. 5 Z 2 gebildete Passivpost, soweit nicht eine rückwirkende Entnahme vorliegt, als versteuerte Rücklage zu behandeln.

Eine Voraussetzung für das Vorliegen einer unter die Bestimmungen des UmgrStG fallenden Betriebseinbringung ist somit, dass der Betrieb am Einbringungstichtag, jedenfalls aber am Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages einen positiven Verkehrswert besitzt. Ist der Verkehrswert zum Einbringungstichtag positiv, jedoch bei Vertragsabschluss negativ, so ist die Anwendungsvoraussetzung der Existenz eines positiven Verkehrswerts ebenfalls nicht gegeben (Wundsam/Zöchling/Huber/Kuhn, UmgrStG Kommentar⁴, § 12 Rz 116).

§ 16 Abs. 5 UmgrStG eröffnet dem Einbringenden die Möglichkeit, das einzubringende Vermögen in seinem zum Einbringungstichtag bestehenden Umfang zu verändern, d.h. sowohl zu erhöhen als auch zu vermindern (Helbich/Wiesner/Bruckner, Handbuch der Umgründungen, Art III Einbringung – Steuerrecht, § 16 Tz 32).

Unter vorbehaltenen (unbaren) Entnahmen gemäß § 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG werden Verrechnungsposten im Sinne einer Passivpost der Einbringungsbilanz verstanden (Wundsam/Zöchling/Huber/Kuhn, UmgrStG Kommentar⁴, § 12 Rz 116). Eine derart gebildete Passivpost hat den Charakter einer Verbindlichkeit gegenüber dem Einbringenden, bewirkt daher hinsichtlich des Einbringungsvermögens eine Veränderung der Kapitalstruktur zugunsten eines höheren Fremdkapitals. Die spätere Tilgung der Verbindlichkeit durch die übernehmende Körperschaft führt beim Einbringenden zu keiner Steuerpflicht, da es nur zu einer Vermögensumschichtung kommt (Helbich/Wiesner/Bruckner, Handbuch der Umgründungen, Art III Einbringung – Steuerrecht, § 16 Tz 45, Tz 66-68).

Die Entnahmefiktion des § 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG greift nur insoweit, als die Passivpost 75 % des positiven Verkehrswertes des Vermögens am Einbringungsstichtag nicht übersteigt. Wird die 75 %-Grenze überschritten, kann steuerlich keine Verbindlichkeit gegen den Einbringenden entstehen; der übersteigende Betrag der Passivpost zählt zum steuerlichen Einbringungskapital, er ist gemäß § 18 Abs. 2 UmgrStG bei der übernehmenden Körperschaft als versteuerte Rücklage zu behandeln. Unbeschadet der steuerlichen Qualifikation als Eigenkapital bleibt der die 75 %-Grenze übersteigende Teil der Passivpost aus zivilrechtlicher Sicht Fremdkapital. Da für die Frage, ob das eingebrachte Vermögen einen positiven Verkehrswert aufweist, die zivilrechtlichen Ansprüche relevant sind, kann daher auch das Einstellen einer überhöhten Verbindlichkeit nach § 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG zu einem negativen Verkehrswert des eingebrachten Vermögens und damit zum Wegfall der Voraussetzungen für die Anwendung des Art. III UmgrStG führen (Helbich/Wiesner/Bruckner, Handbuch der Umgründungen, Art III Einbringung – Steuerrecht, § 16 Tz 71; in diesem Sinne auch Wundsam/Zöchling/Huber/Kuhn, UmgrStG Kommentar⁴, § 16 Rz 95: „Wird das Ausmaß der zulässigen vorbehaltenen (unbaren) Entnahmen überschritten, so hat dies keine Auswirkungen auf die Anwendung von Art. III UmgrStG, sofern die Entnahmen nicht zu einem negativen Verkehrswert führen.“). Das folgt auch aus dem Einleitungssatz des § 16 Abs. 5 UmgrStG, demzufolge rückbezogene Vermögensänderungen nur unter Wahrung der Voraussetzungen des § 12 zulässig sind.

Auch die Fiktion des § 18 Abs. 2 Satz 2 UmgrStG, wonach eine die 75 %-Grenze übersteigende Passivpost als versteuerte Rücklage zu behandeln ist, ist auf Fälle beschränkt, in denen das eingebrachte Vermögen unter Berücksichtigung der Verbindlichkeit nach § 16 Abs. 5 Z 2 noch einen positiven Verkehrswert aufweist (Helbich/Wiesner/Bruckner, Handbuch der Umgründungen, Art III Einbringung – Steuerrecht, § 18 Tz 28).

Nach § 12 Abs. 1 UmgrStG obliegt es dem Einbringenden, den positiven Verkehrswert im Zweifel durch ein Gutachten eines Sachverständigen nachzuweisen. Der Nachweis ist dann

erforderlich, wenn begründete Zweifel am Vorliegen eines positiven Verkehrswerts bestehen, was insbesondere im Falle einer durch buchmäßige Überschuldung gekennzeichneten Einbringungsbilanz in Betracht kommt. Das zum Nachweis vorgelegte Gutachten unterliegt dabei der Beweiswürdigung durch die Abgabenbehörde (Helbich/Wiesner/Bruckner, Handbuch der Umgründungen, Art III Einbringung – Steuerrecht, § 12 Tz 182, 183).

Das Einzelunternehmen des Ing.B verfügte zum Einbringungsstichtag 31. Dezember 2004 über ein Eigenkapital von 36.392,87 €. Die gemäß § 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG eingestellte Verbindlichkeit in Höhe von 117.400,00 € führt daher zum Entstehen eines buchmäßig negativen Einbringungsvermögens in Höhe von -81.007,13 €. Um unter diesen Umständen von einer Anwendbarkeit der Bestimmungen des UmgrStG ausgehen zu können, bedarf es daher der Nachweisführung durch den Einbringenden, dass der Verkehrswert des eingebrachten Vermögens ungeachtet der buchmäßigen Überschuldung positiv war.

Bei der Verkehrswertermittlung sind für das einzubringende Vermögen kalkulatorische Unternehmerlöhne in Höhe der auf Ebene der übernehmenden Körperschaft zu erwartenden angemessenen Managementvergütungen zu berücksichtigen (Helbich/Wiesner/Bruckner, Handbuch der Umgründungen, Art III Einbringung – Steuerrecht, § 12 Tz 177). Bei kleinen und mittleren Unternehmen sind die persönlichen Kenntnisse, Fähigkeiten und Beziehungen sowie das persönliche Engagement der Unternehmenseigner oft von herausragender Bedeutung für die Höhe der finanziellen Überschüsse. Es ist daher darauf zu achten, dass diese Erfolgsfaktoren durch einen angemessenen Unternehmerlohn berücksichtigt werden (Pkt. 8.5.3 des Fachgutachtens des Fachsenats für Betriebswirtschaft und Organisation, KFS BW1). Beim Ansatz eines Unternehmerlohnes ist davon auszugehen, welche Gehaltsbezüge der Unternehmer durch den Einsatz seiner Arbeitskraft erspart (Tichy, Unternehmensbewertung, S. 83).

Die Bw hat zum Nachweis ein Gutachten vorgelegt, das den Verkehrswert des eingebrachten Einzelunternehmens des Ing.B durch Diskontierung der geplanten Zukunftserfolge der Jahre 2005 bis 2010 ermittelt, wobei laut Gutachten die Jahre 2005 bis 2008 detailliert geplant worden seien. Im Rahmen dieser Planung nimmt die Entwicklung von Umsatz und Unternehmerlohn folgenden Verlauf:

	2005	2006	2007	2008
Umsatz	90	116	119	135
Unternehmerlohn	55	56	58	60

Ing.B hat sich nach langjähriger unselbständiger Tätigkeit im April 2004 als Unternehmensberater, mit den Tätigkeitsschwerpunkten EDV/IT-Betreuung und Beratung, Qualitätssicherung, Strategieberatung und –begleitung und Coaching, selbständig gemacht.

Dieses Einzelunternehmen hat er zum Stichtag 31. Dezember 2004 in die Bw eingebracht.

Arbeitnehmer wurden im Rahmen des Einzelunternehmens nicht beschäftigt.

Der Erfolg des eingebrachten Betriebes beruhte daher einzig auf den Kenntnissen, Fähigkeiten, Beziehungen und dem persönlichen Tätigwerden des Ing.B. Sämtliche Einnahmen wurden durch den Einsatz seiner Arbeitskraft und auf Grund seiner persönlichen Qualifikation verdient. Es kann davon ausgegangen werden, dass die von Ing.B für seine Beratungsleistungen verrechneten Honorare seinem Marktwert auch entsprochen haben. Jene Gehaltsbezüge, die sich Ing.B im Rahmen seines Einzelunternehmens durch den Einsatz seiner Arbeitskraft erspart hat, müssen sich folglich im Bereich der Honorare bewegen, die er den von ihm beratenen Unternehmen für seine Leistungen verrechnet hat. Das Gutachten hat dadurch, dass es einen Unternehmerlohn berücksichtigt, der im Jahr 2005 mit 55 T€ rd. 40 % unter den prognostizierten Einnahmen von 90 T€ liegt, der herausragenden Bedeutung des persönlichen Engagements des Ing.B für die Höhe der finanziellen Überschüsse nicht in angemessener Weise Rechnung getragen.

Das kann auch aus der Entlohnung erschlossen werden, die Ing.B im Rahmen seiner letzten nichtselbständigen Beschäftigung im Jahr 2003 erhalten hat. Laut dem von seinem damaligen Dienstgeber, bei dem Ing.B in geschäftsführender Position tätig war, eingereichten Lohnzettel betrug seine Bruttojahreslohn 112 T€, was bei 14 Gehältern einen Monatslohn von rd. 8 T€ ergibt. Diese zwischen Fremden vereinbarte Entlohnung spiegelt den Marktwert der Leistungen des Ing.B wider und bietet, zumal Ing.B als leitender Angestellter in vergleichbarer Position und in der gleichen Branche – der dem Schreiben vom 10. Jänner 2011 beigelegte Lebenslauf des Ing.B verweist ja u.a. auf diese Tätigkeit – beschäftigt war, eine Orientierung, was das Einzelunternehmen hätte ausgeben müssen, wenn anstelle des Eigentümer-Unternehmers ein bezahlter Angestellter eingestellt worden wäre.

Der im Gutachten unterstellte Monatsbezug von 3 T€ ist daher auch aus diesem Grund nicht verständlich. Die Erklärung im Schreiben vom 10. Jänner 2011, es sei keineswegs von einer Vollbeschäftigung des Ing.B auszugehen, ist ebenfalls nicht plausibel, weil die geplanten Umsätze ein ausschließliches Tätigwerden des Ing.B voraussetzen und nicht ersichtlich ist, wie bei der vermeintlichen mangelnden Vollbeschäftigung des Ing.B das im Vergleich zu den Unternehmerlöhnen überproportionale Ansteigen der Einnahmen zu erklären wäre.

Die Bw ist zudem der Aufforderung im Vorhalt vom 11. November 2010, die Höhe des angenommenen Unternehmerlohns von 3.000,00 € monatlich zu begründen und die dieser Prognose zu Grunde liegenden Arbeitsstunden anzugeben, nicht nachgekommen. Dies lässt, insbesondere im Hinblick auf die mangelnde Plausibilität des vom Gutachter unterstellten Auseinanderklaffens von Unternehmerlohn und Umsatz sowie der auffallenden Abweichung

des angenommenen Unternehmerlohns von der aus dem letzten Beschäftigungsverhältnis des Ing.B ableitbaren fremdüblichen Entlohnung seiner Leistungen, darauf schließen, dass der Betrag von 3.000,00 € eine willkürliche Annahme darstellt.

Da der vom Gutachter errechnete Ertragswert im Wesentlichen aus der Differenz zwischen geplanten Umsätzen und geplanten Unternehmerlöhnen resultiert, diese Differenz aber nicht auf schlüssigen und nachvollziehbaren Annahmen beruht, ist das Gutachten schon aus diesem Grund nicht geeignet, für den mit rd. -81 T€ negativ zu Buche stehenden Betrieb einen positiven Verkehrswert darzutun.

Es mag weiters zwar zutreffen, dass für die Ertragswertermittlung die künftigen Ertragsaussichten maßgebend sind. Dennoch erfordert eine verlässliche Prognose der Zukunftserträge auch eine Analyse der bis zum Prognosezeitpunkt vorliegenden Entwicklung (vgl. Pkt. 8.5.4.1. KFS BW1). Wie die Bw selbst einräumt, waren bei Gutachtenserstellung im Juni 2005 die Ergebnisse der jeweils 9 Monate umfassenden Wirtschaftsjahre 2004 und 2005 bereits bekannt bzw. vorhersehbar. Zum 31. Dezember 2004 und 30. September 2005 weisen die Gewinn- und Verlustrechnungen mit 44 T€ und 24 T€ jeweils ein EGT aus, das einen Unternehmerlohn noch nicht enthält. Zieht man von diesen Ergebnissen auch nur den vom Gutachter unterstellten, auf 9 Monate umgerechneten Unternehmerlohn von rd. 41 T€ (=55:12*9) ab (und eliminiert man für 2005 die Firmenwertabschreibung von 15 T€), so erhält man mit 3 T€ (2004) und -2 T€ (2005) Ergebnisse, die eine Erreichbarkeit der vom Gutachter prognostizierten Ergebnisse nicht nahe legen. Die Bw hat nicht einsichtig gemacht, warum angesichts dieser Ergebnisse bereits im Jahr 2006 von einem EGT von 32 T€ ausgegangen werden konnte. Inwiefern der Gutachter diese Ergebnisse bei seiner Ergebnisplanung „entsprechend berücksichtigt“ hätte, ist nicht ersichtlich. Wenn die Bw im Schreiben vom 10. Jänner 2011 in diesem Zusammenhang weiter ausführt, der Anstieg auf ein EGT von 32 T€ im Jahr 2006 sei anhand der Umsatzplanung keineswegs unrealistisch gewesen und im Wirtschaftsjahr 2005/2006 auch tatsächlich erreicht worden, so fehlt es diesem Vorbringen nicht nur an einer nachvollziehbaren Darstellung jener strukturellen Maßnahmen, die ungeachtet der Ergebnisse der Jahre 2004 und 2005 zur Annahme eines solchen Anstiegs berechtigten, sondern es trifft auch die Behauptung, das prognostizierte EGT von 32 T€ wäre im Jahr 2006 erreicht worden, nicht zu. Das tatsächlich im Jahr 2006 erzielte EGT von 32 T€ beinhaltet zwar ein Honorar von 18 T€ für die Geschäftsführung, den tatsächlichen Unternehmerlohn – in diesem Jahr betragen die Honorareinnahmen 95 T€ – deckt dieses aber bei weitem noch nicht ab. Zieht man allein die Differenz zu dem im Gutachten berücksichtigten Unternehmerlohn von 56 T€ (56-18=38) ab (und rechnet man die Firmenwertabschreibung von 15 T€ wiederum hinzu), so beträgt das EGT des Jahres 2006 lediglich 9 T€ (=32-38+15).

Unzutreffend ist auch die Behauptung im Schreiben vom 10. Jänner 2011, ein Soll-Ist-Vergleich belege die grundsätzliche Schlüssigkeit der Planumsätze, weil sich der vom Bw angestellte Vergleich nur bis zum Jahr 2007 erstreckt, während die detaillierte Planung laut Vorbringen in der Berufung bis einschließlich 2008 erfolgt sei. Bezieht man das Jahr 2008 in den Vergleich ein, so zeigt sich aber eine erhebliche Abweichung zwischen geplanten und tatsächlich erzielten Umsätzen:

Jahr	Soll-Umsatz	Ist-Umsatz
2005	90,1	70,2
2006	116,5	93,5
2007	119,1	167,1
2008	135	66,5
	460,7	397,3

Die Bw wendet zwar ein, dass ein Ersatz der Planziffern des Gutachtens durch die Jahre später vorliegenden tatsächlichen Werte nicht zulässig sei. Dem ist aber zu erwidern, dass zumindest das Ergebnis des Jahres 2005 bei Erstellung des Gutachtens bereits vorhersehbar war, die Bw sich selbst auf einen Soll-Ist Vergleich bezogen hat und die tatsächlichen Ergebnisse jedenfalls einen Rückschluss auf die Plausibilität der Schätzung erlauben, zumal die Bw in keiner Weise dargetan hat, anhand welcher konkreten Planungsunterlagen der Gutachter seine Ertragsannahmen getroffen hat.

Die Bw hat vielmehr, entgegen dem ausdrücklichen Verlangen im Vorhalt vom 11. November 2010, weder die verlangten Auskünfte zur Höhe des Unternehmerlohnes erteilt, noch die dem prognostizierten Umsatz zu Grunde liegenden Arbeitsstunden bekannt gegeben, noch hat sie Unterlagen, aus denen sich die prognostizierten Honorare nachvollziehen ließen, vorgelegt oder deren Höhe und die angenommenen Wahrscheinlichkeiten ihres Eintritts begründet. Das Schreiben vom 10. Jänner 2011 enthält nur grundsätzliche Ausführungen zur Honorarplanung und den Hinweis auf eine bestehende Geschäftsbeziehung zu einem bestimmten Kunden sowie die langjährige Zusammenarbeit mit einem weiteren Kunden, ohne konkret zu erläutern, warum aus diesen geschäftlichen Kontakten Honorare in der prognostizierten Höhe zu erwarten waren. Der Planungsrechnung des Gutachters mangelt es daher an einer ausreichenden Dokumentation, weshalb davon ausgegangen werden muss, dass für die Darstellung einer Umsatz- und Ertragssteigerung von 2005 bis 2008 offenkundig griffigweise geschätzte Beträge herangezogen wurden. Damit kann auch mangels Nachvollziehbarkeit und ausreichender Begründung der Annahmen des Gutachters aus den prognostizierten Beträgen nicht auf das Vorliegen eines positiven Verkehrswerts des eingebrachten Betriebes geschlossen werden.

Schließlich ergibt sich auch aus dem Vergleich mit den in den Jahren 2005 bis 2008 tatsächlich erzielten EGT, die noch keine bzw. zu niedrige Unternehmerlöhne enthalten, dass die im Gutachten enthaltene Ertragsprognose nicht haltbar ist. Zieht man allein die vom

Gutachter unterstellten Unternehmerlöhne heran und eliminiert man die Abschreibungen vom Firmenwert bzw. im Jahr 2008 einen außerordentlichen Aufwand aus der Abwertung einer Beteiligung, so erhält man folgende tatsächliche Ergebnisse:

	2005	2006	2007	2008	Summe
EGT lt. GuV:	24,00	32,00	58,00	-15,00	
+ Unternehmerlohn lt. GuV		18,00	24,00	17,00	
- Unternehmerlohn lt. Gutachten	-55,00	-56,00	-58,00	-60,00	
+ AfA Firmenwert	15,00	15,00	15,00	15,00	
+ Abwertung Beteiligung			21,00		
	-16,00	9,00	60,00	-43,00	10,00

Der Gutachter hat demgegenüber für diesen Zeitraum unter Berücksichtigung gleich hoher Unternehmerlohnbeträge ein EGT von insgesamt 113 T€ prognostiziert. Auch diese erhebliche, bereits bei Ansatz nur der vom Gutachter unterstellten Unternehmerlöhne sich zeigende Diskrepanz lässt darauf schließen, dass dem Gutachten bloß griffweise geschätzte, durch keine verlässlichen Informationen und Analysen begründete Zahlen zu Grunde gelegt wurden. Das Gutachten ist daher auch deshalb, weil die tatsächlich erzielten Ergebnisse die Schlüssigkeit der Prognoserechnung widerlegen, nicht geeignet, einen positiven Verkehrswert des eingebrachten Betriebes nachzuweisen.

Damit ist aber die Feststellung zu treffen, dass das eingebrachte Einzelunternehmen des Ing.B jedenfalls am Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages, nach Minderung des einzubringenden Betriebsvermögens um eine Verbindlichkeit für unbare Entnahmen, über einen positiven Verkehrswert nicht verfügt hat, weshalb gemäß § 12 UmgrStG die Voraussetzungen für eine Anwendung des Art. III UmgrStG nicht erfüllt sind.

Da Art. III UmgrStG nicht anwendbar ist, fehlt es den im Jahr 2006 von der Bw an Ing.B geleisteten Zahlungen an einem steuerlich beachtlichen Rechtsgrund. Dass das Finanzamt diese rechtsgrundlosen Zahlungen, welche die Bw einem ihr fremd Gegenüberstehenden nicht geleistet hätte, als verdeckte Gewinnausschüttung an den Gesellschafter Ing.B behandelt und der Kapitalertragsteuer unterzogen hat, kann daher nicht als rechtswidrig erkannt werden.

Wien, am 4. Februar 2011