jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 2014/6/26 2011/15/0028

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 26.06.2014

Index

20/01 Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch (ABGB);
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;
32/08 Sonstiges Steuerrecht;

Norm

ABGB §1405;
EStG 1988 §19 Abs1;
EStG 1988 §6 Z14 litb;
EStG 1988 §8 Abs3;
EStG 1988 §95 Abs4;
UmgrStG 1991 §12 Abs1;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn und die Hofrätin Dr. Büsser sowie die Hofräte MMag. Maislinger, Mag. Novak und Dr. Sutter als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, über die Beschwerde des G P in A, vertreten durch die Puttinger Vogl Rechtsanwälte GmbH in 4910 Ried/Innkreis, Claudistraße 5, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Salzburg, vom 9. November 2010, Zl. RV/0476-S/09, betreffend Kapitalertragsteuer 2005, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.326,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Beschwerdeführer war vor dem Jahr 2001 etwa 10 Jahre lang als Geschäftsführer einer GmbH nichtselbständig beschäftigt. Am 4. März 2001 eröffnete er einen Unternehmensberatungsbetrieb. Ab Juni 2002 war der Beschwerdeführer als Vorstand einer Aktiengesellschaft (großes Unternehmen der Holzindustrie) nichtselbständig beschäftigt; diese Tätigkeit beendete er im Jahr 2004.

Ab 1. Oktober 2004 war der Beschwerdeführer wieder auf selbständiger Basis als Unternehmensberater tätig. Seit Spätherbst 2004 war er als Unternehmensberater für die S GmbH (ein großes Unternehmen im Bereich der Holzverarbeitung) tätig, welche in wirtschaftliche Schwierigkeiten geraten und insolvenzreif war. Im Durchschnitt der Monate Oktober bis Februar 2005 war er 47 Stunden pro Monat (zuletzt im Februar aber 87 Stunden) tätig.

In einer zwischen der S GmbH, dem bisherigen Alleingesellschafter S (sowie auch dessen Eltern), dem Beschwerdeführer und der I AG am 7. März 2005 getroffenen "Sanierungsvereinbarung" wurde festgehalten, dass die S GmbH insolvenzrechtlich überschuldet sei und nur durch entsprechende umfassende Sanierungsmaßnahmen in ihrem Bestand erhalten und fortgeführt werden könne. S, der Beschwerdeführer und die I AG sowie das finanzierende Kreditinstitut hätten sich darauf verständigt, durch gemeinsam zu erbringende Maßnahmen zur Sanierung des Eigenkapitals und des Fremdkapitals die bestehende Überschuldung zu beseitigen, die Zahlungsfähigkeit wieder herzustellen und das Unternehmen der S GmbH ohne künftige Beteiligung von S nachhaltig fortzuführen. Zweck der Sanierungsvereinbarung sei die Regelung der von den einzelnen Vertragsparteien zu erbringenden Sanierungsbeiträge und deren Umsetzung. In diesem Vertrag war vorgesehen, dass S seine Geschäftsanteile gegen einen symbolischen Abtretungspreis an den Beschwerdeführer sowie an die I AG abtreten werde; der Beschwerdeführer verpflichtete sich zur Bareinzahlung eines Gesellschafterzuschusses. Weiters wurde vorgesehen, dass S (als Alleingesellschafter) sich selbst unmittelbar nach Abschluss dieser Sanierungsvereinbarung als Geschäftsführer der S GmbH mit sofortiger Wirkung abberufe und den Beschwerdeführer zum alleinvertretungsbefugten Geschäftsführer bestelle. Der Beschwerdeführer erhalte einen fixen jährlichen Geschäftsführerbezug zuzüglich einer noch zu definierenden Erfolgstangente; der Geschäftsführerbezug erhöhe sich um all jene Lohnnebenkosten, die der S GmbH im Falle einer direkten Anstellung des Beschwerdeführers bei der S GmbH entstehen würden. Der Beschwerdeführer werde seine Geschäftsführertätigkeit vorerst im Rahmen eines Beratungsvertrages erbringen, nach der geplanten Einbringung seines Einzelunternehmens in eine GmbH werde der Beschwerdeführer im Rahmen eines Überlassungsvertrages von dieser GmbH an die S GmbH überlassen werden. Der Beschwerdeführer werde in Ansehung seiner Tätigkeit als Betriebsberater vom gesetzlichen Wettbewerbsverbot gemäß § 24 GmbHG befreit. Er sei jedoch verpflichtet, den überwiegenden Teil seiner Arbeitskraft der S GmbH zu widmen.

Im Einbringungsvertrag (Notariatsakt vom 28. September 2005) erklärte der Beschwerdeführer, er betreibe seit mehr als zwei Jahren in der Rechtsform eines nicht protokollierten Einzelunternehmens einen Unternehmensberatungsbetrieb. Im Firmenbuch sei die P GmbH eingetragen; alleiniger Gesellschafter dieser Gesellschaft sei der Beschwerdeführer. Der Beschwerdeführer bringe nunmehr seinen Unternehmensberatungsbetrieb mit allen seinen tatsächlichen und rechtlichen Bestandteilen, mit allen Aktiven und Passiven samt Verrechnungskonten (unter Zurückbehaltung eines Fahrzeuges) auf Grundlage der einen Bestandteil dieses Vertrages bildenden Einbringungsbilanz zum 1. Jänner 2005 zum Zweck der Fortführung des Unternehmensberatungsbetriebes nach den Vorschriften des Art. III UmgrStG in die P GmbH ein. Die Einbringung erfolge unter Fortführung der Buchwerte gemäß Art. III UmgrStG. Im Sinne des § 16 Abs. 5 UmgrStG werde festgestellt, dass die in der Einbringungsbilanz ausgewiesenen Entnahmen (bzw. Vorsorgen für Verpflichtungen) in Höhe von 1.020.000 EUR zwischen dem Einbringungsstichtag und dem Abschluss diese Einbringungsvertrages auf den Einbringungsstichtag zurückbezogen und von der P GmbH genehmigt würden. Zwischen den Vertragsparteien werde vereinbart, dafür Sorge zu tragen, dass sämtliche im Zeitpunkt dieses Einbringungsvertrages rechtswirksamen Verträge betreffend den bisherigen Unternehmensberatungsbetrieb nach Einbringung zugunsten der P GmbH weiter bestünden.

In einem Gutachten seines steuerlichen Vertreters wurde der Unternehmenswert des Einzelunternehmens des Beschwerdeführers zum 31. Dezember 2004 mit 1.117.000 EUR ermittelt.

Die Einbringungsbilanz zum 1. Jänner 2005 weist als Aktiva neben Sachanlagen (ca. 3.000 EUR) und Umlaufvermögen (ca. 17.000 EUR) im Wesentlichen einen Firmenwert in Höhe von 1.020.800 EUR auf. Als Passiva weist die Einbringungsbilanz neben dem Einbringungskapital (ca. 17.000 EUR), Rückstellungen und sonstigen Verbindlichkeiten im Wesentlichen Entnahmen gemäß § 16 Abs. 5 Z 1 UmgrStG in Höhe von 1.020.000 EUR auf.

Mit Bescheid des Finanzamtes vom 20. Mai 2009 ("Abgabenbescheid betreffend Kapitalertragsteuer") wurde ausgesprochen, dass die Festsetzung der Abgabe hinsichtlich der verdeckten Ausschüttung (Vorteilszuwendung) im Zeitpunkt des Einbringungsvertrages in die P GmbH zum 28. September 2005 erfolge. Die festzusetzende Kapitalertragsteuer betrage 25% von 1.020.000 EUR, also 255.000 EUR. Die Fälligkeit sei der Buchungsmitteilung zu entnehmen. Begründend führte das Finanzamt aus, der Verkehrswert des eingebrachten Einzelunternehmens zum 28. September 2005 sei nach den durchgeführten Entnahmen negativ; hiezu werde auch auf die Begründung zum Einkommensteuerbescheid 2005 verwiesen. Eine begünstigte Umgründung sei daher nicht möglich. Die bare

Entnahme in Höhe von 1.020.000 EUR entbehre somit jeder rechtlichen Grundlage. Diese Entnahme stelle damit einen außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Vorteil dar, der seine Wurzel zweifellos in der Anteilsinhaberschaft habe, sodass eine verdeckte Ausschüttung vorliege.

In der - gesonderten - Begründung zum Einkommensteuerbescheid 2005 wurde u.a. ausgeführt, eine freiberufliche Betätigung bzw. Einkünfte als Gesellschafter-Geschäftsführer könnten nur dann Gegenstand einer Einbringung nach Art. III UmgrStG sein, wenn die übernehmende Körperschaft rechtlich und wirtschaftlich als Rechtsträger der freiberuflichen Tätigkeit auftreten könne. Bei einer Tätigkeit als Geschäftsführer der S GmbH, zu der der Beschwerdeführer persönlich bestellt worden sei, sei es die höchstpersönliche Aufgabe des Beschwerdeführers, eigenverantwortlich und weisungsfrei diese Kapitalgesellschaft tatsächlich zu leiten. Diese Leistung könne nur der Geschäftsführer ad personam und nicht eine zwischengeschaltete Gesellschaft erbringen. Diese Tätigkeit sei daher losgelöst von den Sanierungsaufträgen zu betrachten und aufgrund seiner rechtlichen wie wirtschaftlichen höchstpersönlichen Gestaltung und Ausrichtung nicht einbringungsfähig. Es sei daher der Verkehrswert des Einzelunternehmens zum 28. September 2009 (richtig: 2005) unter Außerachtlassung des Auftrages zur Geschäftsführung der S GmbH zu ermitteln. Unter Ansetzung eines Umsatzschlüssels (einbringungsfähige Umsätze einerseits, nicht einbringungsfähige Umsätze anderseits) ergebe sich ein Wert des einbringungsfähigen Unternehmens mit lediglich 170.000 EUR. Aufgrund der getätigten Entnahmen in Höhe von 1.020.000 EUR sei der Verkehrswert zum 28. September 2005 negativ, sodass eine wesentliche Anwendungsvoraussetzung des Art. III UmgrStG nicht vorliege.

Der Beschwerdeführer erhob gegen den Bescheid betreffend Kapitalertragsteuer Berufung.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung teilweise statt und änderte den erstinstanzlichen Bescheid ab. Die Kapitalertragsteuer betrage 206.250 EUR (25% von 825.000 EUR).

Begründend führte die belangte Behörde nach umfangreicher Wiedergabe des Verwaltungsgeschehens im Wesentlichen aus, der Beschwerdeführer habe - nachdem er viele Jahre nichtselbständig tätig gewesen sei - erstmals im März 2001 auf selbständiger Basis die Tätigkeit als Unternehmensberater ausgeübt. Diese Tätigkeit habe er mit Ende Juni 2002 durch Betriebsaufgabe wieder beendet und sei sodann wieder nichtselbständig - als Vorstand eines großen Unternehmens der Holzindustrie - tätig gewesen. Mit 1. Oktober 2004 habe er wieder einen Betrieb mit dem Gegenstand Unternehmensberatung und Training/Coaching eröffnet. Am Einbringungsstichtag (1. Jänner 2005) sei sohin ein Betrieb vorgelegen, der seit drei Monaten bestanden habe. Zum damaligen Zeitpunkt hätten zwei Auftragsverhältnisse existiert:

Beratungsauftrag J, welcher sodann mit März 2005 beendet worden sei; Beratungsauftrag S GmbH (durchschnittlich 47 Stunden pro Monat). Bis zum Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages habe sich die arbeitsmäßige Auslastung des Beschwerdeführers vor allem durch die Übernahme der Geschäftsführung der S GmbH verbessert. Weiters sei ab Mai 2005 eine weitere Geschäftsbeziehung (EA) angebahnt worden; bis Ende September sei dieser Auftrag noch sehr unkonkret und die Tätigkeit des Beschwerdeführers noch untergeordnet gewesen. Bis etwa April 2007 habe noch immer kein von beiden Vertragsparteien unterfertigter Vertrag existiert, die erste Rechnung vom 2. November 2010 (richtig: 2005; Leistungszeitraum September und Oktober 2005) sei irrtümlich an eine unrichtige Gesellschaft ausgestellt worden.

Die Tätigkeit des Beschwerdeführers für die S GmbH habe sich ab 7. März 2005 gravierend geändert: Der Beschwerdeführer sei ab Oktober 2004 für die S GmbH nur beratend (Unternehmensberater) und damit ohne Zweifel selbständig tätig gewesen. Ab Anfang März 2005 habe er aber die alleinige handelsrechtliche Geschäftsführung der S GmbH übernommen; die Einkünfte seien ab diesem Zeitpunkt als solche aus nichtselbständiger Arbeit zu beurteilen.

Als einzige schriftliche Anstellungs-Vertragsgrundlage existiere die "Sanierungsvereinbarung". Es sei nicht möglich, die Tätigkeit des Beschwerdeführers für die S GmbH in einen Unternehmensberatungsteil und einen Teil der Geschäftsführung aufzuspalten. Der Beschwerdeführer sei in der Zeit vom 7. März 2005 bis zumindest 30. September 2005 nicht weisungsfrei gestellt gewesen; er sei gemäß § 20 Abs. 1 GmbHG grundsätzlich den Weisungen der Gesellschafter unterworfen gewesen. Der Beschwerdeführer sei als Geschäftsführer der S GmbH auch in deren Betrieb eingegliedert gewesen. Das Vertragsverhältnis sei nicht projektbezogen, sondern in der Art eines Dauerschuldverhältnisses auf unbefristete Dauer angelegt gewesen. Es sei kein Unternehmerrisiko vorgelegen. Es sei die Überlassung seiner höchstpersönlichen Arbeitskraft an die S GmbH im Vordergrund gestanden. Die Übernahme

der Alleingeschäftsführung durch einen Unternehmensberater sei gewerberechtlich unzulässig, sodass diese nicht Teil eines Unternehmensberatungsbetriebes sein könne. Einem Unternehmensberater sei es auch nicht erlaubt, die Gesellschaft umfassend gegenüber allen ihren Geschäftspartnern zu vertreten.

Da die Einkünfte aus der Geschäftsführung somit als nichtselbständige (und daher nicht betriebliche) zu beurteilen seien, komme eine Einbringung dieser Tätigkeit gemäß Art. III UmgrStG schon deswegen nicht in Betracht. Selbst wenn insoweit eine betriebliche Tätigkeit vorgelegen wäre, handelte es sich nicht um einen Teil des Unternehmensberatungsbetriebes des Beschwerdeführers; die Tätigkeit sei sohin nach der Formulierung des Einbringungsvertrages nicht eingebracht worden. Diese Einkünfte seien daher auch nicht im Rahmen der Bewertung des steuerlich begünstigt eingebrachten Vermögens zu berücksichtigen.

Wesentliche Betriebsgrundlagen des Beratungsunternehmens des Beschwerdeführers seien seine höchstpersönlichen Fähigkeiten. Der Beschwerdeführer sei hoch qualifiziert, in der Branche sehr bekannt und genieße großes Vertrauen der in diesem Umfeld tätigen Entscheidungsträger. Die Sachmittel des Beratungsbetriebes seien vernachlässigbar; stille Reserven seien darin nicht enthalten. Als wesentliche Betriebsgrundlage komme neben den persönlichen Kontakten und einem allfälligen Kundenstock nur das spezielle Knowhow des Beschwerdeführers in Frage. Das Marktpotential des Beratungsunternehmens habe einzig und allein aus dem persönlichen Ruf und Bekanntheitsgrad des Beschwerdeführers bestanden. Das Knowhow und der gute Ruf seien zumindest am 1. Jänner und am 28. September 2005 noch keineswegs mit einem von ihm loslösbaren Betrieb verknüpft gewesen. In dieser kurzen Zeit habe sich auch kein betrieblicher Kundenstock ausreichend manifestieren können.

Der Einbringungsvertrag sowie der Geschäftsführungsvertrag seien unklar und zum Teil auch widersprüchlich. Das durch den Einbringungsvertrag formulierte Vorhaben der Übertragung aller Aktiva und Passiva und der Fortführung des Einzelunternehmens durch die P GmbH stehe in krassem Widerspruch zum Plan, dass die Tätigkeit auch in Zukunft weiterhin ausschließlich durch den Beschwerdeführer erbracht werden solle, ohne diesen durch ein starres Korsett längstmöglich zeitlich (Fixierung einer Vollzeitbeschäftigung) und sachlich (strenges Wettbewerbsverbot) an die aufnehmende GmbH zu binden. Der Beschwerdeführer hätte jederzeit neben der Tätigkeit für die GmbH selbst Aufträge annehmen können. Aufgrund des Einbringungsvertrages und des Geschäftsführungsvertrages habe die GmbH nur einen praktisch undefinierten und kaum greifbaren Leistungsanspruch erhalten. Aufträge, die der P GmbH überlassen werden sollten, sollten ausschließlich durch den Beschwerdeführer selbst abgearbeitet werden. Personal und fremde Dritte seien nicht vorgesehen gewesen. Mangels Klarstellung der Art und des Ortes der Dokumentation allenfalls vorhandener Daten im Einbringungsvertrag sowie eines Nutzungsausschlusses des Beschwerdeführers für die Zukunft ergebe sich die Frage, ob die GmbH überhaupt in die Lage versetzt worden sei, Aufträge abzuarbeiten oder gar aufgrund eines vorhandenen Firmenwertes neu zu lukrieren. Vertragsverhältnisse zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern könnten nur nach Maßgabe der "Angehörigenjudikatur" steuerlich anerkannt werden. Der Einbringungsvertrag erfülle diese Voraussetzungen nicht.

Im Einbringungsvertrag werde die persönliche Mitarbeit und zukünftige Funktion des Beschwerdeführers weder geregelt noch erwähnt. Schriftlich geregelt worden sei dieses Vertragsverhältnis erst am 30. September 2005. Dieser Geschäftsführungsvertrag sei sehr allgemein gehalten, regle keine bestimmte Arbeitszeit und keinen zu erbringenden Erfolg. Die Kündigungsfrist betrage 3 Monate; der Beschwerdeführer unterliege keinem Wettbewerbsverbot. Die Prognoserechnung, die den Gutachten über den Unternehmenswert zu Grunde liege, dokumentiere eindeutig, dass bei der Einbringung nicht angedacht gewesen sei, vom Beschwerdeführer unabhängige, fremde Leistungsträger zu beschäftigen (keine Kosten für Fremdleistungen). Eine fremde Schlüsselperson, die am Markt so gefragt und so flexibel sei sowie über ihre Arbeitskraft so frei verfügen könne wie der Beschwerdeführer, würde dem Unternehmen nur dann mit einer gewissen Sicherheit auf eine Zeit von 20 Jahren zur Verfügung stehen, wenn sie entsprechend entlohnt werde. Schon unter diesem Gesichtspunkt entspreche es den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass der Bezug eines solchen Geschäftsführers entsprechend hoch ausfallen müsse. Die im Geschäftsführervertrag vereinbarte jährliche Vergütung von 60.000 EUR sei nicht fremdüblich; ein fremder Geschäftsführer hätte einer solchen Vereinbarung niemals zugestimmt.

Der gesamte Erfolg des Beratungsunternehmens basiere ausschließlich auf dem Ruf und Wissen des Beschwerdeführers als Schlüsselperson. Die Wertschöpfung des Beratungsunternehmens sei deshalb fast ausschließlich auf diesen zurückzuführen. Trotz dieser Tatsache sei keine klare zivilrechtliche Abgrenzung bzw. Übertragung von Know-how, die der P GmbH eine gesicherte Rechtsposition vermittelt hätte, erfolgt. Auch sei kein

Ausschließlichkeitsrecht vereinbart worden, wie es unter Fremden üblich wäre. Die spätere oder parallele Eigennutzung seines Knowhows und seiner Fähigkeiten durch den Beschwerdeführer zu eigenen Erwerbszwecken sei nicht klar und deutlich ausgeschlossen worden, sondern durch die Freistellung vom Wettbewerbsverbot sogar ermöglicht worden.

Die Nachfrage nach der Beratungsleistung sei augenscheinlich sehr stark mit der Person des Beschwerdeführers verknüpft. Der Bestand eines Kundenstockes könne in der Beratungsbranche für die GmbH nur dann ausreichend gesichert sei, wenn keine Abhängigkeit von einem alleine tätigen Leistungsträger, der seine Dienste am Markt jederzeit wieder direkt anbieten könne, gegeben sei. Eine solche Sicherung wäre nur dann gegeben, wenn mehrere Know-how-Träger und mehr Leitpersonal vorhanden wären und wenn die Rechtsposition der GmbH etwa durch Konkurrenzverbote klar und dauerhaft gesichert wäre. Dies könne aber - aufgrund der eigenen Prognoserechnung - gänzlich ausgeschlossen werden.

Ein fremder Erwerber hätte den Firmenwert nur mit großer Skepsis als realistisch eingeschätzt und für eine ausreichende Absicherung seiner Position gesorgt: Er hätte sich - unter Ausklammerung der persönlichen Kenntnisse des bisherigen Geschäftsführers - durch die exakte Beschreibung und die Einräumung eines Ausschließlichkeitsrechtes auf den Kundenstock, das Know-how sowie die Konzepte des Beschwerdeführers gesichert; ein fremder Erwerber hätte darauf bestanden, die prognostizierten Aufträge klar zu umschreiben und deren Zugehörigkeit zum übergehenden Vermögen sicher zu stellen und nicht bloß von der Übergabe des Unternehmensberatungsbetriebes gesprochen. Falls sich ein Käufer überhaupt auf eine so lange Prognosedauer (20 Jahre) eingelassen hätte, hätte er auch eine bis an die Grenzen der Sittenwidrigkeit reichende Bindung des Alleingeschäftsführers an das Unternehmen vereinbart (lange Kündigungsdauer, maximal ausgedehntes Wettbewerbsverbot für die Zeit der Geschäftsführung der P GmbH samt Pönalevereinbarung). Korrespondierend dazu hätte der Beschwerdeführer einer solchen Bindung an das Unternehmen fremdüblicherweise nur dann zugestimmt, wenn seine Tätigkeit dauerhaft und seinem Marktwert entsprechend entlohnt worden wäre. Eine derartige Entlohnung wäre wiederum in der Prognoserechnung (als Unternehmerlohn) zu berücksichtigen gewesen und hätte die Darstellbarkeit eines derart hohen Firmenwertes verhindert.

Der wahre wirtschaftliche Gehalt des Einbringungsvorganges liege damit nicht in der Überlassung des gesamten lebenden Betriebes, sodass die Bestimmungen des Art. III UmgrStG nicht zur Anwendung gelangten.

Bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise stelle sich der Vorgang so dar, dass im Zeitpunkt des Abschlusses des Einbringungsvertrages (28. September 2005) der P GmbH die wirtschaftliche Verfügungsmacht über die körperlichen Wirtschaftsgüter des Unternehmensberatungsbetriebes verschafft worden sei; diese habe die damit zusammenhängenden Verbindlichkeiten übernommen. Der Beschwerdeführer habe der P GmbH den Cash-Flow aus den Nettofrüchten seines Unternehmensberatungsbetriebes sowie die als Geschäftsführer der S GmbH von 1. Jänner bis 28. September 2005 erzielten Einkünfte überlassen. Als Gegenleistung habe er dem Unternehmensberatungsbetrieb liquide Mittel von 180.000 EUR entnommen. Zusätzlich habe die P GmbH einen kurz zuvor vom Beschwerdeführer mit dem Verwendungszweck "Privatentnahme" aufgenommenen Kredit in Höhe von 840.000 EUR übernommen (mit 30. Dezember 2005 habe die P GmbH diese Schuld formell gegenüber der Gläubigerbank nach § 1405 ABGB übernommen). Dieser Betrag habe zur Veranlagung in Form von zwei Lebens- bzw. Kapitalversicherungen gedient. Gleichzeitig habe der Beschwerdeführer eigenen Angaben zufolge der P GmbH den Auftrag EA zur künftigen Bearbeitung überlassen. Weder der Bestand noch der Umfang dieses Auftrages und der exakte Vertragspartner seien zu diesem Zeitpunkt klar definiert gewesen. Zusätzlich habe der Beschwerdeführer eigenen Angaben zufolge der P GmbH das der Geschäftsführung der S GmbH zugrunde liegende Auftragsverhältnis übertragen. Tatsächlich sei diese Tätigkeit aber nicht Teil des Unternehmensberatungsbetriebes und damit auch nicht vom Einbringungsvertrag mit umfasst gewesen.

Mangels ausreichender Konkretisierung sowie einer gesicherten Rechtsposition der P GmbH hinsichtlich des Auftrages EA sowie der Überlassung des Beschwerdeführers als Geschäftsführer an die S GmbH könne nicht davon ausgegangen werden, dass diese Aufträge aufgrund des Einbringungsvorganges übergegangen seien. Der Umstand, dass die Leistungen in der Folge von der P GmbH abgerechnet worden seien, stehe nicht ursächlich mit dem Einbringungsvertrag vom 28. September 2005 im Zusammenhang. Diese Möglichkeit der GmbH, ihre Leistungen am Markt anzubieten, resultiere nicht aus der Einbringung, sondern aus der späteren unterpreisigen Überlassung der persönlichen Arbeitskraft durch den Beschwerdeführer an die P GmbH. Mit dem Einbringungsvertrag vom

28. September 2005 an die P GmbH seien sohin nur die vorhandenen körperlichen Wirtschaftsgüter übertragen worden. Im Gegenzug habe die P GmbH die vorhandenen Verbindlichkeiten übernommen. Der Wert des vom Beschwerdeführer auf Grundlage des Einbringungsvertrages an die P GmbH übertragenen Vermögens sei mit dem Wert zu schätzen, der in dem (vom Beschwerdeführer vorgelegten) Gutachten ermittelt worden sei; dort werde auch der Wert des negativen Eigenkapitals zum 28. September 2005 mit 825.000 EUR angeführt. Mit der Einbringung habe die P GmbH dem Beschwerdeführer einen fremdunüblichen Vermögensvorteil in dieser Höhe zugewendet.

Sache des Verfahrens sei die vom Finanzamt unterstellte verdeckte Ausschüttung der P GmbH an den Beschwerdeführer durch den Einbringungsvertrag vom 28. September 2005.

Gegen diesen Bescheid wendet sich die Beschwerde, über die der Verwaltungsgerichtshof nach Vorlage der Verwaltungsakten und Erstattung einer Gegenschrift durch die belangte Behörde sowie Einbringung einer Replik durch den Beschwerdeführer erwogen hat:

Der Beschwerdeführer macht geltend, die Kenntnisse, das Netzwerk, die Kontaktdaten potenzieller Kunden, die Bekanntheit, der gute Ruf, alle die immateriellen Werte, die er in seiner Zeit als unselbständig Tätiger erworben habe, stellten bereits den Kundenstock bzw. einen Firmenwert seines neuen Unternehmensberatungsbetriebes dar. Wenn er nach einigen Jahren eine Funktion als Vorstandsmitglied eines börsennotierten Unternehmens übernehme, sei bei späterer Fortsetzung des Betriebes als Unternehmensberater der Firmenwert wieder im vollen Umfang vorhanden, sogar durch die Vertiefung der Netzwerke, Ausbau der Marktchancen, Erweiterung des Horizonts vergrößert.

Die Tätigkeit für die S GmbH sei selbständig erbracht worden; die Geschäftsführung sei im Rahmen des Beratungsvertrages ausgeübt worden. Ein Dienstverhältnis liege insoweit nicht vor. Für die Frage der Weisungsgebundenheit komme es nicht auf die gesellschaftsrechtlichen, sondern auf die Bestimmungen des Anstellungsvertrages an. Ein Recht, persönliche Weisungen zu geben, sei nicht vorgelegen. Der Beschwerdeführer sei auch lediglich peripher in die Organisation der S GmbH eingebunden gewesen; so habe er Arbeitsort und Arbeitszeit frei wählen können. Die Geschäftsführungstätigkeit sei gegenüber der Beratungstätigkeit untergeordnet gewesen, sodass im Gesamtbild die Einkünfte als selbständig zu beurteilen seien.

Auch ein Ein-Mann-Betrieb, selbst wenn dieser Dienstleister sei, könne in eine GmbH eingebracht werden. Es sei der gesamte Betrieb mit allen Aktiven und Passiven übergeben worden. Damit seien auch der Firmenwert, die bestehenden Verträge, der Kundenstock und alle immateriellen Güter übergeben worden. Warum zusätzlich dem Geschäftsführer ein "starres Korsett" durch Knebelverträge anzulegen sei, um eine Betriebsfortführung zu gewährleisten, sei nicht nachvollziehbar. Ein derartiges "starres Korsett" wäre überdies nur eine Formalmaßnahme, da diese durch die Identität der Personen jederzeit aufgelockert werden könne.

Die Judikatur zum Fremdvergleich (Angehörigenjudikatur) sei auf Einbringungsverträge nicht anwendbar.

In der Replik zur Gegenschrift brachte der Beschwerdeführer insbesondere vor, zur Definition des Kundenstockes eines Unternehmensberaters, der hochspezialisiert sei und den Schwerpunkt Unternehmenssanierung habe, sei zu berücksichtigen, dass auch nach einer längeren Bestandsdauer des Betriebes ein derartiger Unternehmensberater nicht über einen Kundenstock im Sinne einer laufend betreuten Dauerklientel wie ein Rechtsanwalt oder Steuerberater verfüge: Sei eine Sanierungstätigkeit erfolgreich, brauche man den Sanierer nicht mehr, sei sie nicht erfolgreich, gehe das betreute Unternehmen in Insolvenz. Der Vergleich mit dem Kundenstock anderer Freiberufler, wie beispielsweise eines Steuerberaters oder eines Rechtsanwaltes, sei somit in dieser Art untauglich.

Gemäß § 12 Abs. 1 UmgrStG (idF BGBl. I Nr. 71/2003) liegt eine Einbringung im Sinne des UmgrStG vor, wenn Vermögen auf Grundlage eines schriftlichen Einbringungsvertrages (Sacheinlagevertrages) nach Maßgabe des § 19 UmgrStG einer übernehmenden Körperschaft tatsächlich übertragen wird. Voraussetzung ist, dass das Vermögen am Einbringungsstichtag, jedenfalls aber am Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages, einen positiven Verkehrswert besitzt. Der Einbringende hat den positiven Verkehrswert im Zweifel durch ein Gutachten eines Sachverständigen nachzuweisen.

Nach dem Einbringungsvertrag in Verbindung mit der Einbringungsbilanz bestand das einzubringende Vermögen ganz überwiegend aus einem Firmenwert. Der Firmenwert ist jener Wert eines Betriebes, der nicht einzelnen betrieblich eingesetzten Wirtschaftsgütern zugeordnet werden kann, sondern sich als Mehrwert über den Substanzwert der einzelnen materiellen und immateriellen Wirtschaftsgüter ergibt. Der Firmenwert tritt prinzipiell bei entgeltlichem

Erwerb eines Betriebes in Erscheinung, wenn das Entgelt höher ist, als die Summe der für die einzelnen materiellen und immateriellen Wirtschaftsgüter geleisteten Kaufpreise (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 8 Tz 34).

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Honorar abgeleitet unter Zugrundelegung der Tätigkeit des Beschwerdeführers, nämlich aus 120 Tagessätzen, bezogen auf das gesamte Jahr. Demnach ist der belangten Behörde aber insoweit nicht entgegenzutreten, wenn sie zum Ergebnis gelangte, dass diese (einheitliche: als Sanierer und Geschäftsführer) Tätigkeit nicht von der Person des Beschwerdeführers lösbar ist.

Zum Vertragsverhältnis zur EA führte die belangte Behörde aus, der Umstand, dass eine mit 11. Oktober 2005 datierte Vereinbarung erst 2007 von der EA gegengezeichnet an die P GmbH rückübermittelt worden sei, spreche dagegen, dass Leistungsinhalt, Vertragspartner sowie Honorar Ende September 2005 schon ausreichend fixiert gewesen seien. Es dürfte auch nicht klar gewesen sein, welche Aufgabe von wem in welcher Funktion zu erfüllen sein werde. Darauf deute auch die fehlende Abrechnung der S GmbH (über von dieser Gesellschaft der P GmbH als "junior consultants" zur Verfügung gestellte Mitarbeiter). Dies könne auch mit dem Eigeninteresse der S GmbH an der Kooperation zusammen hängen. Es bleibe weiters unklar, ob bis zur Unterfertigung des Einbringungsvertrages am 28. September 2005 überhaupt schon Leistungen erbracht worden seien. In freier Beweiswürdigung sei dieser Auftrag damit für einen außenstehenden Dritten zumindest am 28. September 2005 so wenig konkretisiert gewesen, dass er praktisch nicht bewertbar gewesen sei.

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

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

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

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

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

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

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

aufzuheben.

Der Ausspruch über den Aufwandersatz stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der VerordnungBGBl. II Nr. 455/2008.

Die zitierten Bestimmungen über das Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof waren gemäß § 79 Abs. 11 letzter Satz VwGG in der bis zum Ablauf des 31. Dezember 2013 geltenden Fassung anzuwenden.

Wien, am 26. Juni 2014

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2014:2011150028.X00

Im RIS seit

30.07.2014

Zuletzt aktualisiert am

28.06.2018

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, http://www.vwgh.gv.at

© 2025 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at