

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch die Richterin Mag. Andrea Ebner in der Beschwerdesache \*\*\*Bf1\*\*\*, \*\*\*Bf1-Adr\*\*\*, vertreten durch Panowitz Pfaffenzeller Roth Steuerberatungs GmbH, Wiener Straße 2, 3300 Amstetten, StB Mag. Dr. Petra Hübner-Schwarzinger, Hübner-Schwarzinger Steuerberatung GmbH, Traungasse 4/11, 1030 Wien, und Deloitte Tax Wirtschaftsprüfungs GmbH, Rennweg 1/Freyung, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 7. Oktober 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs vom 9. September 2010 betreffend die Wiederaufnahme der Körperschaftsteuerverfahren der Jahre 2006 und 2007 sowie betreffend die Körperschaftsteuer der Jahre 2006 und 2007, Steuernummer \*\*\*Bf1StNr1\*\*\*, zu Recht:

I. Der Beschwerde betreffend die Wiederaufnahme der Körperschaftsteuerverfahren der Jahre 2006 und 2007 wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden – ersatzlos – aufgehoben.

II. Die Beschwerde gegen die Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2006 und 2007 wird gemäß § 261 Abs 2 BAO iVm §278 Abs 1 BAO als gegenstandslos erklärt. Das Verfahren wird eingestellt.

III. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art 133 Abs 4 B-VG nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

### I. Verfahrensgang

Mit Bescheid vom 16. April 2007 setzte die belangte Behörde die Körperschaftsteuer für das Jahr 2006 mit EUR 56.284,81 und mit Bescheid vom 2. Oktober 2008 für das Jahr 2007 mit EUR 96.746,26 fest.

In der Folge fand bei der Beschwerdeführerin ua die Kapitalertragsteuer und die Körperschaftsteuer für die Jahre 2004 bis 2007 betreffend eine Außenprüfung statt. Im

Rahmen der Außenprüfung wurde festgestellt, dass die in den Jahren 2003 und 2004 gesetzten Umgründungsschritte missbräuchlich erfolgt seien. Im Beschwerdefall seien in einem ersten Schritt die Anteile an der \*\*\*A GmbH\*\*\* und an deren Tochtergesellschaft \*\*\*B GmbH\*\*\* als Sonderbetriebsvermögen der \*\*\*C GmbH & Co KG\*\*\* eingebucht worden. Im Anschluss seien Anteile an der \*\*\*C GmbH & Co KG\*\*\* und deren nunmehriges Sonderbetriebsvermögen in die Beschwerdeführerin eingebracht worden, wobei der Verkehrswert des eingebrachten und nach Ansicht der belangten Behörde gewillkürten, nicht notwendigen Sonderbetriebsvermögens für die Berechnung der unbaren Entnahme herangezogen worden sei. Die Anteile der \*\*\*A GmbH\*\*\* und deren Tochtergesellschaft \*\*\*B GmbH\*\*\* hätten gemäß § 12 Abs 2 Z 3 UmGrStG – ohne Aufdeckung stiller Reserven – auch direkt in die Beschwerdeführerin eingebracht werden können. Für diesen Fall sei allerdings keine unbare Entnahme vorgesehen. Durch die vorliegende Gestaltung hätten sich die unbaren Entnahmen gemäß § 16 Abs 5 Z 2 UmGrStG erhöht. Es sei daher bei der Einlage des Sonderbetriebsvermögens Kapitalanteil \*\*\*C GmbH & Co KG\*\*\* von Missbrauch auszugehen. Die unbaren Entnahmen aus den Mitunternehmeranteileinbringungen übersteigenden Ausschüttungen des Wirtschaftsjahres 2005/2006 würden folglich eine verdeckte Ausschüttung an den Alleingesellschafter darstellen. Zudem werde die Kapitalertragsteuer aus verdeckten Ausschüttungen im Jahr 2005 und im Jahr 2006 vorgeschrieben. Die in der Bilanz eingestellte Aktivpost Beteiligung \*\*\*A GmbH\*\*\* gelte als Einbringung der Kapitalanteile \*\*\*A GmbH\*\*\* gemäß § 12 Abs 2 Z 3 UmGrStG. Der Zinsaufwand für die Fremdkapitalfinanzierung der unbaren Entnahme werde nicht anerkannt.

Mit den nunmehr angefochtenen Bescheiden vom 9. September 2010 nahm die belangte Behörde die Verfahren betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 2006 und 2007 mit Verweis auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung wieder auf und setzte mit Sachbescheid vom selben Tag die Körperschaftsteuer für das Jahr 2006 mit EUR 59.561,08 und für das Jahr 2007 EUR 142.453,33 fest.

Gegen diese Bescheide richtete sich die Berufung (nunmehr als Beschwerde zu bezeichnen) vom 7. Oktober 2010. Hinsichtlich der Wiederaufnahme der Verfahren wird ausgeführt, dass die gegenständliche Einbringung unter Vorlage sämtlicher Unterlagen am 30. Dezember 2004 dem Finanzamt angezeigt worden sei, sodass keine neuen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen seien. In materieller Hinsicht wird unter Bezugnahme auf ein aktenkundiges Gutachten von Univ.-Prof. MMag. Dr. Klaus Hirschler sowie Literaturangaben ausgeführt, dass die Kapitalanteile an der \*\*\*A GmbH\*\*\*, die mit Einbringungsvertrag als Sonderbetriebsvermögen an der \*\*\*C GmbH & Co KG\*\*\* in die Beschwerdeführerin eingebracht worden seien, notwendiges Sonderbetriebsvermögen darstellen würden. Bei Qualifikation als notwendiges Sonderbetriebsvermögen würde eine Qualifikation als Missbrauch jedenfalls ausscheiden; lediglich für den Fall der Qualifikation als gewillkürtes Sonderbetriebsvermögen gehe die belangte Behörde von Missbrauch aus. Es würden jedoch wesentliche außersteuerlichen Gründe vorliegen, die einen Missbrauch ausschließen.

Die belangte Behörde replizierte mit Stellungnahme vom 10. März 2011 und führte begründend aus, dass nach Judikatur und Literatur kein notwendiges Sonderbetriebsvermögen vorgelegen sei und der Missbrauchstatbestand gemäß § 22 BAO zur Anwendung komme. Da – anders als im Beschwerdeschreiben angeführt – die Einlage des Sonderbetriebsvermögens nicht aus den im Zuge der Umgründung vorgelegten Unterlagen ersichtlich gewesen sei bzw auch nicht wie behauptet, aus den im Zuge der Jahreserklärungen der \*\*\*C GmbH & Co KG\*\*\* bzw der \*\*\*A GmbH\*\*\* angegebenen und Unterlagen ersichtlich sei und diese Tatsache nicht einmal für das Unternehmen eindeutig erklärt gewesen sei, würden neue Tatsachen bzw Beweismittel vorliegen, die eine Wiederaufnahme rechtfertigen würden.

Mit Schriftsatz vom 18. April 2011 erstattete die Beschwerdeführerin eine Gegenäußerung.

Am 29. April 2011 legte die belangte Behörde die Beschwerde dem vormalig zuständigen unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Am 29. Mai 2019 wurde nach Aufforderung des Bundesfinanzgerichtes der Verwaltungsakt vorgelegt.

Mit Schriftsatz vom 2. Mai 2022 brachte die Beschwerdeführerin ergänzende verfahrensrechtliche Ausführungen vor.

Darauf replizierte die belangte Behörde mit Schriftsatz vom 19. Mai 2022.

## **II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:**

### **1. Sachverhalt**

Mit Einbringungsvertrag vom 8. März 2000 wurden Teilbetriebe der \*\*\*A GmbH\*\*\* (Erdbau- und Erdbewegungsbetrieb, Transportbetrieb, Baumaschinenverleih und Handelsbetrieb für Rohstoffe und Sand) in die am 3. Dezember 1999 gegründete \*\*\*D GmbH\*\*\* eingebracht, die in weiterer Folge gemäß § 5 UmwG in die \*\*\*C GmbH & Co KG\*\*\* umgewandelt wurde. Die \*\*\*C GmbH & Co KG\*\*\* ist im Geschäftszweig Erdbau, Sand- und Schottergewinnung tätig (Firmenbuchauszug \*\*\*FN-Nummer\*\*\*).

Zum Zeitpunkt der angeführten Umgründungsvorgänge wurde das Stammkapital der \*\*\*A GmbH\*\*\* zu 76% von \*\*\*X\*\*\* und zu 24% von \*\*\*Y\*\*\* gehalten. An der \*\*\*C GmbH & Co KG\*\*\* waren \*\*\*X\*\*\* (76%) und \*\*\*Y\*\*\* (24%) im gleichen Verhältnis beteiligt. Das Stammkapital der \*\*\*C GmbH\*\*\* (Komplementär GmbH) wurde zu 100% von \*\*\*X\*\*\* gehalten.

Im Mai 2000 übertrug \*\*\*Y\*\*\* seinen 24%-Anteil an der \*\*\*C GmbH & Co KG\*\*\* an \*\*\*X\*\*\*.

Die Beschwerdeführerin wurde mit aktenkundigem Notariatsakt vom 2. Dezember 2003 errichtet. Alleineigentümer war \*\*\*X\*\*\*. Unternehmensgegenstand ist das Eingehen und die Verwaltung von Beteiligungen, an anderen Gesellschaften und Unternehmen; die Übernahme der Geschäftsführung und die Vertretung anderer Gesellschaften und Unternehmen; der Erwerb, die Pachtung, Veräußerung und Verpachtung von Liegenschaften; außerdem ist die Gesellschaft zu allen Handlungen, Geschäften und Maßnahmen berechtigt, die zur Erreichung des Gesellschaftszwecks förderlich erscheinen, jeweils ausgenommen Bank- und Versicherungsgeschäfte.

Am 3. Dezember 2003 trat \*\*\*X\*\*\* 1% des Stammkapitals der \*\*\*A GmbH\*\*\* treuhändisch an die \*\*\*C GmbH\*\*\* ab. Am 22. Dezember 2003 übertrug \*\*\*Y\*\*\* seinen 24%-Anteil an der \*\*\*A GmbH\*\*\* an \*\*\*X\*\*\*. Ab diesem Zeitpunkt war \*\*\*X\*\*\* an allen in Rede stehenden Gesellschaften – direkt oder indirekt – zu 100% beteiligt.

Mit Schreiben vom 15. Dezember 2003 legte die steuerliche Vertretung der Beschwerdeführerin die Einbringung von 70% der Mitunternehmeranteile der \*\*\*C GmbH & Co KG\*\*\* offen und übermittelte der belangten Behörde im Anhang den Einbringungsvertrag, die Einbringungsbilanz sowie die Bilanz der \*\*\*C GmbH & Co KG\*\*\*.

Am 19. Dezember 2003 wurde dieser offengelegte Einbringungsvertrag unterzeichnet. Demnach brachte \*\*\*X\*\*\* 70% seiner 100%igen Kommanditbeteiligung an der \*\*\*C GmbH & Co KG\*\*\* unter Anwendung der Bestimmungen des Art III UmgrStG in die Beschwerdeführerin ein (Einbringungsstichtag 31. März 2003). Im Einbringungsvertrag wurde festgehalten, dass abgabenrechtliches Sonderbetriebsvermögen und Ergänzungsbilanzen nicht vorgelegen seien und nicht Gegenstand der Einbringung gewesen seien (Pkt III.2. des Einbringungsvertrages). Abgabenrechtliches Sondervermögen ist auch in der Einbringungsbilanz nicht enthalten. Im Zuge der Einbringung wurden unbare Entnahmen gemäß § 16 Abs 5 Z 2 UmgrStG iHv EUR 1.800.000 in die Beschwerdeführerin eingestellt (Punkt VII. des Einbringungsvertrages; Einbringungsbilanz).

Mit durch Zeugenbeweis bestätigter Einbuchung vom 26. Februar 2004 galten 100% der Anteile an der \*\*\*A GmbH\*\*\* samt dem Anteil an deren 95% Tochtergesellschaft \*\*\*B GmbH\*\*\* als Sonderbetriebsvermögen in die \*\*\*C GmbH & Co KG\*\*\* eingelegt. Geschäftszweig der \*\*\*B GmbH\*\*\* ist die Erzeugung von Transportbeton (Firmenbuchauszug \*\*\*FN-Nummer 1\*\*\*).

Mit Vertrag vom 23. Dezember 2004 brachte \*\*\*X\*\*\* 20% der Anteile an der \*\*\*C GmbH & Co KG\*\*\* samt abgabenrechtlichem Sonderbetriebsvermögen (\*\*\*A GmbH\*\*\* und deren Tochtergesellschaft \*\*\*B GmbH\*\*\*) gemäß Punkt I.3 und III. in die Beschwerdeführerin mit Einbringungsstichtag 31. März 2004 ein. Der bloße Unternehmenswert der \*\*\*C GmbH & Co KG\*\*\* betrug EUR 3.728.177,18; somit EUR 745.635,44 für den 20%igen Mitunternehmeranteil. Der Verkehrswert des eingebrachten Sonderbetriebsvermögens betrug

EUR 13.214.198,10 (inklusive des 95% Anteils an der \*\*\*B GmbH\*\*\*; EUR 11.539.686,79 exklusive des 95% Anteils an der \*\*\*B GmbH\*\*\*; siehe Unternehmensbewertungsgutachten vom 17. Dezember 2004). Im Zuge dieser Einbringung wurden unbare Entnahmen gemäß § 16 Abs 5 Z 2 UmgrStG in Höhe von EUR 9.500.000,00 in die Beschwerdeführerin eingestellt. Dabei entfiel augenscheinlich der wesentliche Anteil auf das Sonderbetriebsvermögen.

Die Einbringung der Mitunternehmeranteile an der \*\*\*C GmbH & Co KG\*\*\* und des Sonderbetriebsvermögens wurde der belangten Behörde mit Schreiben vom 29. Dezember 2004 samt Vertrag, Einbringungsbilanz, Bilanz der \*\*\*C GmbH & Co KG\*\*\* und der \*\*\*A GmbH\*\*\* offengelegt. Der Einbringungsvertrag betreffend Mitunternehmerantileinbringung lautet auszugsweise wie folgt:

„I.

1. [...]
2. *Gesellschafter sind [...]*
3. *Gegenstand dieses Einbringungsvertrages sind zwei Drittel der oben angeführten gesellschaftsrechtlichen Beteiligung von Herrn \*\*\*X\*\*\*, das entspricht somit einer 20%ige Beteiligung, samt seinem abgabenrechtlichen Sonderbetriebsvermögen.*

II.

[...]

III.

1. *Herr \*\*\*X\*\*\* bringt hiemit zwei Drittel seines 30%igen Anteiles (Mitunternehmeranteil) an der \*\*\*C GmbH & Co KG\*\*\* (\*\*\*FN-Nummer\*\*\*), unter Mitübertragung der im zivilrechtlichen Eigentum jedoch im abgabenrechtlichen Sonderbetriebsvermögen von Herrn \*\*\*X\*\*\* stehenden 100%igen Beteiligung an der \*\*\*A GmbH\*\*\* (\*\*\*FN-Nummer 2\*\*\*) als Sacheinlage, aufgrund der beiliegenden Einbringungsbilanz zum 31. März 2004, in der das einzubringende und zu übertragende Vermögen, einschließlich des abgabenrechtlichen Sonderbetriebsvermögens, ausgewiesen ist, rückwirkend zum 31. März 2004 als Einbringungstichtag, auf Grundlage dieses Einbringungs(= Sacheinlage)vertrages, gemäß den Bestimmungen des Artikel III UmgrStG, unter Inanspruchnahme der Abgabenbegünstigungen und -befreiungen dieses Gesetzes, in die [Beschwerdeführerin] (\*\*\*FN-Nummer 3\*\*\*) ein, und die [Beschwerdeführerin] (\*\*\*FN-Nummer 3\*\*\*) erklärt, den eingebrachten Mitunternehmeranteil zu übernehmen.*
  2. *Von der zur Gänze geleisteten Stammeinlage an der \*\*\*A GmbH\*\*\* (\*\*\*FN-Nummer 2\*\*\*) in Höhe von € 72.750, - wird eine Stammeinlage in Höhe von € 727,50 gemäß Notariatsakt vom 2.12.2003 in offener Treuhandchaft für Herrn \*\*\*X\*\*\* gehalten. Die Anteile stehen zur Gänze im abgabenrechtlichen Sonderbetriebsvermögen.*
- [...]

1. *Die Einbringung erfolgt zu Buchwerten im Sinne von § 16 Abs 1 UmgrStG aufgrund der zum Einbringungstichtag aufgestellten Einbringungsbilanz. In dieser ist das eingebrachte und übertragene Vermögen zu Buchwerten (§ 16 (1) UmgrStG) mit dem Wert angesetzt, der sich nach den steuerrechtlichen Vorschriften über die Gewinnermittlung ergibt (§ 14 Abs 1 UmgrStG). Grundlage für die Einbringungsbilanz ist die Bilanz der \*\*\*C GmbH & Co KG\*\*\**

(**\*\*\*FN-Nummer\*\*\***) sowie die Sonderbetriebsvermögensbilanz je zum 31. März 2004. In der Einbringungsbilanz sind den Buchwerten die Verkehrswerte gegenübergestellt.

2. [...]

3. Das Einbringungskapital leitet sich aus der diesem Vertrag beiliegenden Einbringungsbilanz zum 31. März 2004 und der diesem Vertrag eben falls beigelegten Bilanz des Jahresabschlusses zum 31.3.2004 wie folg ab:

| <b>Einbringungskapital ***X***</b>         | <b>€</b>            |
|--------------------------------------------|---------------------|
| 1. Fixes Kapital (66,67%)                  | 7.267,29            |
| 2. Variables Kapital (100%)                | 199.850,35          |
| 3. Sonderbetriebsvermögenskapital (100%)   | 13.214.198,10       |
| 4. Bare Entnahmen gem § 16 (5) 1 UmgrStG   | 0,00                |
| 5. Unbare Entnahmen gem § 16 (5) 2 UmgrStG | -9.500.000,00       |
| 6. Kapitalausgleich                        | 413.964,19          |
|                                            | <b>4.335.279,93</b> |

4. Für steuerliche Zwecke werden für den eingebrachten Mitunternehmeranteil gemäß § 43 Abs 2 UmgrStG negative Anschaffungskosten von minus € 9.220.132,36,- in Evidenz genommen.

5. Die Vertragsteile stellen fest, daß rückbezogene unbare Entnahmen gemäß § 16 Abs 5 Z 2 UmgrStG getätigt wurden. Die Vertragsteile stellen weiters fest, da weiteres Sonderbetriebsvermögen oder Ergänzungskapitalien nicht vorhanden sind.

6. Der als Sacheinlage eingebrachte Mitunternehmeranteil inklusive abgabenrechtlichen Sonderbetriebsvermögen von Herrn **\*\*\*X\*\*\*** hat gemäß der gutachterlichen Stellungnahme von der [Steuerberatungskanzlei] der Einbringungsbilanz zum 31.03.2004 und unter Berücksichtigung der in der Einbringungsbilanz eingestellten Verbindlichkeiten gemäß § 16 Abs 5 Z 2 UmgrStG einen positiven Verkehrswert von € 4.335.279,93.

Herr **\*\*\*X\*\*\*** erklärt hiemit, die Forderungen aus der unbaren Entnahme gemäß § 16 Abs 5 Z 2 UmgrStG in Höhe von € 9.500.000,- nicht aus dem Stammkapital der [Beschwerdeführerin] zu bedienen. Die Befriedigung der Forderung aus der unbaren Entnahme erfolgt ausschließlich aus freien liquiden Mitteln der Gesellschaft. Ferner erklärt **\*\*\*X\*\*\*** im Rahmen einer Selbstbeschränkung mit der Rückzahlung der unbaren Entnahmen nicht vor Ablauf von 6 Monaten ab dem Tag dieses Vertrages zu beginnen.

V.

[...]

VI.

[...]

VII.

1. Herr **\*\*\*X\*\*\*** bringt hiemit zwei Drittel seines 30%igen Kommanditanteiles (Mitunternehmeranteil) einschließlich des abgabenrechtlichen Sonderbetriebsvermögens unter Gewährung von neuen Anteilen als Gesamtsache auf der Grundlage der zum 31.03.2004 erstellten Einbringungsbilanz sowie der Gesamtbilanz der **\*\*\*C GmbH & Co KG\*\*\*** (**\*\*\*FN-Nummer\*\*\***) unter Fortführung der steuerlich maßgebenden Buchwerte mit dem Stichtag dieser Bilanz in die [Beschwerdeführerin] (**\*\*\*FN-Nummer 3\*\*\***) ein und diese erklärt die Vertragsannahme.

2. [...]

3. Einvernehmlich wird festgestellt, daß die auf den einzubringenden Mitunternehmeranteile entfallenden allfälligen Ertragsanteile an der \*\*\*C GmbH & Co KG\*\*\* (\*\*\*FN-Nummer\*\*\*) sowie die Ertragsanteile ehemaligen abgabenrechtlichen Sonderbetriebsvermögen ab dem 1.4.2004 bereits der übernehmenden Gesellschaft zustehen.

VIII.

*Es erfolgen die Einbringung und Übertragung des Mitunternehmeranteiles samt allen Rechten und Pflichten, einschließlich der Stände auf den Verrechnungskonten unter Berücksichtigung der getätigten Entnahmen sowie die der im Sonderbetriebsvermögen stehenden Beteiligung ebenfalls in den bestehenden Rechten und Grenzen, ohne Haftung des Einbringenden für bestimmte Eigenschaften dieser Vermögensgegenstände, sofern im Folgenden nichts anderes vereinbart wird.*

*Der Einbringende leistet jedoch Gewähr dafür, daß*

- *der von ihm eingebrachte Mitunternehmeranteil in seinem unbeschränkten Eigentum steht und nicht mit irgendwelchen Rechten Dritter belastet ist;*
- *hinsichtlich dieses Miteigentumsanteiles keine Herabminderung im Sinne von § 172 Abs 4 HGB erfolgt ist;*
- *in der zugrundegelegten Einbringungsbilanz jeweils alle Aktiven und Passiven vollständig und richtig berücksichtigt sind.*

[...]“

Die Einbringungsbilanz zum 31. März 2004 weist auf der Passivseite den Posten „1. Kapital“ – „Sonderbetriebsvermögen (100%)“ mit einem Buchwert iHv EUR 72.750,00 und einem Verkehrswert iHv EUR 13.214.198,10 sowie den Posten „2. Entnahmen gem § 16 Abs 5 Z 2 UmgrStG“ mit Buch- als auch Verkehrswert iHv EUR -9.500.000,00 aus.

Die im Zuge der Einbringung vorgelegten Bilanzen der \*\*\*C GmbH & Co KG\*\*\* und der \*\*\*A GmbH\*\*\* weisen den gegenständlichen Kapitalanteil \*\*\*A GmbH\*\*\* als Sonderbetriebsvermögen nicht aus.

Im aktienkundigen Jahresabschluss 2004/2005 (Eingang 3. April 2007) sind die Beteiligungen \*\*\*A GmbH\*\*\* (EUR 13.214.198,10) und \*\*\*C GmbH & Co KG\*\*\* (EUR 2.960.936,26) als Anlagevermögen ausgewiesen.

Im aktienkundigen Jahresabschluss 2005/2006 (Eingang 30. Mai 2006) sind die Beteiligungen \*\*\*A GmbH\*\*\* (EUR 13.214.198,10) \*\*\*C GmbH\*\*\* GmbH & Co KG (EUR -1.163.113,07) als Anlagevermögen ausgewiesen.

Im Wirtschaftsjahr 2005/2006 erfolgte eine Ausschüttung der unbaren Entnahmen iHv insgesamt EUR 11.300.000,00. Diese wurde iHv EUR 5.000.000 fremdfinanziert.

Im aktienkundigen Jahresabschluss 2006/2007 (Eingang 2. Oktober 2008) sind die Beteiligungen \*\*\*A GmbH\*\*\* (EUR 13.214.198,10) \*\*\*C GmbH\*\*\* GmbH & Co KG (EUR -875.010,04) als Anlagevermögen ausgewiesen.

In der Folge fand bei der Beschwerdeführerin ua die Kapitalertragsteuer und die Körperschaftsteuer für die Jahre 2004 bis 2007 betreffend eine Außenprüfung statt. Der Außenprüfungsbericht vom 3. August 2010 enthält in den im Beschwerdefall maßgebenden Tz 1 und Tz 4 folgende mit der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 2. August 2010 übereinstimmende Feststellungen:

*„Tz. 1 Einbringung von SoBV – Kapitalanteile*

*Korrektur der unbaren Entnahme gemäß § 16 (5) 2 UmgrStG \*\*\*X\*\*\* - KEST*

*Sachverhaltsdarstellung*

*[...]*

*rechtliche Würdigung*

*Da die Anteile an der \*\*\*A GmbH\*\*\* und deren Tochtergesellschaft \*\*\*B GmbH\*\*\* gemäß § 1 Abs. 2 Z3 UmGrSt – ohne Aufdeckung stiller Reserven – in die [Beschwerdeführerin] eingebracht werden können und für die Einbringung von Kapitalanteilen keine unbaren Entnahmen vorgesehen sind, wurde das geprüfte Unternehmen mehrfach aufgefordert die außersteuerlichen Gründe für die zwischen den Umgründungsschritten 2003 und 2004 erfolgte Einlage der Anteile an der \*\*\*A GmbH\*\*\* und deren Tochtergesellschaft \*\*\*B GmbH\*\*\* in die \*\*\*C GmbH & Co KG\*\*\* bekannt zu geben.*

*Vom geprüften Unternehmen wurden mit Schriftsätzen vom 14.4.2009, 18.9.2009 und 10.6.2010 folgende außersteuerliche Gründe bekannt gegeben:*

*„Bündelung sämtlicher Gesellschaften unter einer gemeinsamen Holding zwecks*

- gebündelter Kontrolle sämtlicher Unternehmen*
- Risiken- und Haftungsabgrenzungen*
- Aufteilung der 3 Gewerkegruppen in verschiedenen Gesellschaften*
- genaue Kostenfindung der einzelnen Gewerke*
- Bessere Personenkontrolle und Verhinderung eines Betriebsrates*
- Bündelung des Substanzvermögens*
- Setzung der Maßnahme trotz damit verbundenen erhöhten Verwaltungs- und Beratungsaufwandes;*

*“ Generationsfolge (steht in naher Zukunft);*

*“ Kapitalausstattung und Liquiditätsverteilung - Veränderung der Eigenkapital-/ Fremdkapital-Relation;*

*“ Schaffung einer Altersvorsorge ohne weitere Verhandlungen mit den Nachfolgern Cash-Pooling über die Holding.*

*Aus Sicht der Betriebsprüfung ist die Bündelung aller Gesellschaften unter einer gemeinsamen Holding, die Generationsfolge, die Schaffung einer Altersvorsorge ohne weitere Verhandlungen mit den Nachfolgern und das Cash Pooling auch bei einer unmittelbaren Einbringung der Kapitalanteile der GmbH zu erreichen. Auch eine Veränderung der Eigen- und Fremdkapital Relation ist nach den Vorgaben im Unternehmen möglich, allerdings nur bei Versteuerung der über die unbare Entnahme hinausgehenden Ausschüttungen.*

§ 22 BAO bestimmt:

„(1) Durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes kann die Abgabepflicht nicht umgangen oder gemindert werden.

(2) Liegt ein Missbrauch (Abs. 1) vor, so sind die Abgaben so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären.“

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes wird als Missbrauch im Sinne des § 22 BAO eine rechtliche Gestaltung angesehen, die im Hinblick auf die wirtschaftliche Zielsetzung ungewöhnlich und unangemessen ist und nur auf Grund der damit verbundenen Steuerersparnis verständlich wird. Dabei bildet im Allgemeinen nicht ein einziger Rechtsschritt, sondern eine Kette von Rechtshandlungen den Sachverhalt, mit dem die Folge des § 22 Abs. 2 BAO verbunden ist. Ein Missbrauch kann demnach in der dem tatsächlichen Geschehen nicht angemessenen Hintereinanderschaltung mehrerer rechtlicher Schritte bestehen. Für die Beurteilung einer Gestaltung als Missbrauch kommt es nicht darauf an, ob der Tatbestand der anzuwendenden Rechtsnormen stärker oder weniger stark an das Zivilrecht anknüpft (vgl. VwGH 20.05.2010, 2006/15/0005, mit weiteren Nachweisen).

Der Steuerpflichtige ist grundsätzlich nicht gehindert, Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts so einzusetzen, dass die geringste Steuerbelastung erzielt wird. Im Falle einer rechtlichen Gestaltung, die im Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg ungewöhnlich und unangemessen ist und ihre Erklärung nur in der Absicht der Steuervermeidung findet, ist zu prüfen, ob der gewählte Weg noch sinnvoll erscheint, wenn man den abgabenersparenden Effekt wegdenkt oder ob er ohne das Resultat der Steuerminderung einfach unverständlich ist. Können daher - nicht im Widerspruch zu den rechtlich geschützten Werten stehende - beachtliche außersteuerliche Gründe für eine - wenn auch ungewöhnliche - Gestaltung angeführt werden, ist ein Missbrauch auszuschließen (vgl. wiederum VwGH 20.05.2010, 2006/15/0005, mit weiteren Nachweisen).

Im vorliegenden Fall wurden in einem ersten Schritt die Anteile an der \*\*\*A GmbH\*\*\* und an deren Tochtergesellschaft \*\*\*B GmbH\*\*\* als Sonderbetriebsvermögen in die \*\*\*C GmbH & Co KG\*\*\* eingebracht. Im Anschluss daran wurden Anteile an der \*\*\*C GmbH & Co KG\*\*\* und deren Sonderbetriebsvermögen in die [Beschwerdeführerin]\*\*\*Bf1\*\*\* eingebracht, wobei der Verkehrswert des eingebrachten Sonderbetriebsvermögens (13,214.198€) für die Berechnung der unbaren Entnahme herangezogen wurde. Die Anteile an der \*\*\*A GmbH\*\*\* und deren Tochtergesellschaft \*\*\*B GmbH\*\*\* hätten gemäß § 12 Abs. 2 Z 3 UmGrSt - ohne Aufdeckung stiller Reserven - auch direkt in die [Beschwerdeführerin] eingebracht werden können. Für diesen Fall ist allerdings keine unbare Entnahme vorgesehen. Durch die vorliegende Gestaltung haben sich die unbare Entnahme gemäß § 16 (5) 2 UmgrStG von 2,3 Mio. € auf 11,3 Mio. € erhöht. Die Gestaltung ist im Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg ungewöhnlich und unangemessen ist und findet ihre Erklärung nur in der Absicht der Steuervermeidung, zumal wie alle vom geprüften Unternehmen bekannt gegebenen außersteuerlichen Ziele auch ohne diese Gestaltung erreicht werden können bzw. durch die eigentlichen Intentionen des Umgründungssteuerrechts, das grundsätzlich einen Wechsel der Rechtsform bzw. der Vornahme von Umstrukturierungen zwecks Erzielung von Synergieeffekten ermöglichen soll, ohne dass ein mit diesen unternehmerischen Maßnahmen verbundener Steueranfall und damit eine Liquiditätsschwächung des Unternehmens eintritt, nicht gedeckt sind (steuerfreie Pensionsvorsorge).

Vom Unternehmen wurde im Schreiben vom 14.4.2009 entgegen der bisherigen Behandlung der Kapitalanteile (kein Sonderbetriebsvermögen bis 24.2.2004, Einlage am 24.4.2004) die grundsätzliche Möglichkeit eines notwendigen Sonderbetriebsvermögens eingewendet. „Da anlässlich der Umgründung zum 31.3.2004 die Frage des notwendigen Sonderbetriebsvermögens nicht eindeutig beantwortbar war, wurde die Rechtsfrage durch Zuführung zum Mitunternehmeranteil an der ihren Gewinn nach § 5 EStG 1988 ermittelnden \*\*\*C GmbH & Co KG\*\*\* gelöst.“ Von der Betriebsprüfung wurden in der Folge der Sachverhalt dazu erhoben und die vom Unternehmen angeführten Rechtssprechungen auf den Fall bezogen überprüft und festgestellt, dass der in dieser Rechtssprechung angeführte Sachverhalt nicht jenem des geprüften Unternehmens entspricht.

Da Kapitalanteile nicht per se notwendiges Sonderbetriebsvermögen darstellen, wurde von der Betriebsprüfung überprüft, ob die Kapitalanteile wie in der ständigen Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes ausgeführt, als solche geeignet sind, die Einnahmen des Betriebes zu sichern und zu erweitern. Dazu wurde \*\*\*X\*\*\* als Gesellschafter-Geschäftsführer der \*\*\*A GmbH\*\*\* und der \*\*\*C GmbH & Co KG\*\*\* hinsichtlich der Fremdüblichkeit des Schotterpreises und etwaiger Verträge zwischen den beiden Unternehmen befragt. Der Schotter wird zu einem fremdüblichen Schotterpreis verrechnet, für die Benützung der Anlagen wird eine Miete bestehend aus einer Grund- und einer tonnenabhängigen Miete verrechnet. Der diesbezügliche Vertrag wurde 2000 geschlossen und ist jedenfalls bis 2010 unkündbar. Da die Zulieferung des Grundstoffes durch eine vertragliche Absicherung gewährleistet war, waren die Einnahmen des Betriebes auch ohne die Kapitalanteile gesichert. Eine Hebung des Umsatzes ist durch die Schotterlieferungen ebenfalls nicht gegeben (vgl. VwGH v. 26.5.71; Z. 150/71).

Aus Sicht der Bp liegt hier gewillkürtes Sonderbetriebsvermögen vor. Unter Berücksichtigung der Mißbrauchsausführungen ist bei der Einlage des Sonderbetriebsvermögens Kapitalanteil \*\*\*C GmbH\*\*\* von Mißbrauch im Sinne des § 22 BAO auszugehen.

Korrekturmaßnahmen der Bp:

Entsprechend den gesetzlichen Bestimmungen des § 22 Abs. 2 BAO sind im Mißbrauchsfall die Abgaben so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären. Im gegenständlichen Prüfungsfall wird bei der steuerlichen Beurteilung zum einen von der Einbringung der Mitunternehmeranteile an der \*\*\*C GmbH & Co KG\*\*\*, zum anderen von der Einbringung der Kapitalanteile an der \*\*\*A GmbH\*\*\* bzw. deren Tochtergesellschaft \*\*\*B GmbH\*\*\* angenommen. Die die unbaren Entnahmen aus den Mitunternehmeranteilseinbringungen übersteigenden Ausschüttungen des Wirtschaftsjahres 2005/2006 stellen daher eine verdeckte Ausschüttung in Höhe von 9.034.189 an den Alleingesellschafter \*\*\*X\*\*\* dar.

Die KEST daraus beträgt, da diese vom Gesellschafter \*\*\*X\*\*\* getragen wird 25% d.s. € 2.258.547, für welche beim prüfungsgegenständlichen Unternehmen ein Haftungsbescheid zu erlassen ist.

Die unbaren Entnahme wurden in Höhe von € 3.050.000 zum 12.12.2005 in Höhe von € 3.250.000 zum 19.12.2005 entnommen. Der verbleibende Betrag von € 5.000.000 wurde in mehreren Beträgen im Zeitraum 24.2. - 22.3.2006 entnommen.

Von der Bp wird daher die KEST aus verdeckter Ausschüttung in Höhe € 4.034.189,- 2005 d.s. € 1.008.547,- und aus verdeckter Ausschüttung in Höhe von € 5.000.000 2006, d.s. € 1.250.000 vorgeschrieben.

Die in der Bilanz eingestellte Aktivpost Beteiligung **\*\*\*A GmbH\*\*\*** in Höhe von € 72.750,- (Buchwert) bzw. 13.214.198,10 (Verkehrswert) gilt als Einbringung der Kapitalanteile **\*\*\*A GmbH\*\*\*** gemäß § 12 (2) 3 UmgStG.

[...]

#### **Tz. 4 Zinsaufwand**

##### **Bankverbindlichkeit-Entnahme**

Die Entnahme der Verbindlichkeit gegenüber dem Gesellschafter **\*\*\*X\*\*\*** aus unbaren Entnahmen gemäß § 16 (5) 2 UmgrStG wurde in Höhe von € 5.000.000 durch Bankverbindlichkeiten bei der **\*\*\*Bank\*\*\*** fremdfinanziert. Die Zinsen aus diesen Bankdarlehen betrugen:

2006 € 13.105,07 und

2007 € 182.828,29.

Von der Bp werden diese, aufgrund der Ausführungen von Tz.1 nicht anerkannt.“

Unter Prüfungsabschluss wird im Außenprüfungsbericht vom 3. August 2008 ausgeführt:

#### **„Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO**

Hinsichtlich nachstehend angeführter Abgabenarten und Zeiträume wurden Feststellungen getroffen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO erforderlich machen:

| <b>Abgabenart</b>   | <b>Zeitraum</b> | <b>Feststellung</b> |
|---------------------|-----------------|---------------------|
| Kapitalertragsteuer | 2005 – 2006     | TZ. 1               |
| Körperschaftsteuer  | 2006 – 2007     | Tz. 4               |

Die Wiederaufnahme erfolgt unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung. Im vorliegenden Fall können die steuerlichen Auswirkungen nicht als geringfügig angesehen werden. Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen.“

Die Wiederaufnahmebescheide vom 9. September 2019 verweisen in ihrer Begründung auf die „Feststellungen der abgabenrechtlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfbericht zu entnehmen sind“.

Die mit der streitgegenständlichen Einbringung in Zusammenhang stehenden Verträge, die von der belangten Behörde in ihrer Sachverhaltsdarstellung ins Treffen geführt wurden, wurden – wie oben dargelegt – gegenüber der belangten Behörde offengelegt. Der belangten Behörde war im Zeitpunkt der erstmaligen Veranlagung der Körperschaftsteuer für die Jahre 2006 und 2007 bekannt, dass der Kapitalanteil **\*\*\*A GmbH\*\*\*** Sonderbetriebsvermögen der **\*\*\*C GmbH\*\*\*** darstellt und im Zuge der Einbringung des Mitunternehmeranteils zum 31. März 2004 als Sonderbetriebsvermögen mit in die Beschwerdeführerin eingebracht wurde. Ob eine Qualifikation als notwendiges oder gewillkürtes Sonderbetriebsvermögen seitens der Beschwerdeführerin vorgenommen wurde, geht aus den offengelegten Unterlagen nicht hervor. Es handelt sich dabei jedoch um eine rechtliche Würdigung und keine Tatsache.

## 2. Beweiswürdigung

Die Sachverhaltsfeststellungen gründen sich auf den Inhalt des vorgelegten Verwaltungsaktes.

Mit aktenkundigem Schreiben vom 15. Dezember 2003 legte die steuerliche Vertretung der Beschwerdeführerin die Einbringung von 70% der Mitunternehmeranteile der \*\*\*C GmbH & Co KG\*\*\* zum 31. März 2003 offen und übermittelte der belangten Behörde im Anhang den Einbringungsvertrag, die Einbringungsbilanz sowie die Bilanz der \*\*\*C GmbH & Co KG\*\*\*. Abgabenrechtliches Sonderbetriebsvermögen wurde laut offengelegtem Einbringungsvertrag, der am 19. Dezember 2003 unverändert unterfertigt wurde, dabei nicht übertragen. Unbare Entnahmen wurden nach § 16 Abs 5 Z 2 UmgrStG iHv EUR 1,8 Mio eingestellt.

Mit aktenkundigem Schreiben vom 29. Dezember 2004 setzte die steuerliche Vertretung der Beschwerdeführerin die belangte Behörde von der weiteren Einbringung von 20% der Mitunternehmeranteile der \*\*\*C GmbH & Co KG\*\*\* jedoch ausdrücklich samt abgabenrechtlichen Sonderbetriebsvermögens (\*\*\*A GmbH\*\*\* und deren Tochtergesellschaft \*\*\*B GmbH\*\*\*) zum 31. März 2004 in Kenntnis und übermittelte den Einbringungsvertrag vom 23. Dezember 2004, die Einbringungsbilanz, die Bilanz der \*\*\*C GmbH & Co KG\*\*\* und der \*\*\*A GmbH\*\*\*. Im Einbringungsvertrag wurde wiederholt auf die Einbringung des Sonderbetriebsvermögens hingewiesen (siehe etwa die Punkte I.3., III. 1., IV.3., IV.5., IV.6. und VII des Einbringungsvertrages). Im Einbringungsvertrag, wie auch aus der Einbringungsbilanz ist ersichtlich, dass das Sonderbetriebsvermögen mit einem Verkehrswert zum 31. März 2004 iHv EUR 13.214.198,10 bewertet ist und der 20% Anteil an der \*\*\*C GmbH & Co KG\*\*\* insgesamt mit einem Verkehrswert iHv EUR 13.835.279,93. Die Einstellung der unbaren Entnahmen nach § 16 Abs 5 Z 2 UmgrStG nunmehr iHv EUR 9,5 Mio (im Vergleich zu EUR 1,8 Mio für den 70%-Anteil an der \*\*\*C GmbH & Co KG\*\*\*) wurde ebenfalls sowohl in der Einbringungsbilanz als auch im Einbringungsvertrag offengelegt. Es ist somit augenscheinlich, dass der wesentliche Wert betreffend die unbaren Entnahmen auf das Sonderbetriebsvermögen entfällt und nicht auf die bloße \*\*\*C GmbH & Co KG\*\*\*.

Selbst wenn daher – wie von der belangten Behörde behauptet – die Einbuchung des Kapitalvermögens in das Sondervermögen der \*\*\*C GmbH & Co KG\*\*\* im Februar 2004 gegenüber der Behörde nicht ausdrücklich offengelegt wurde, so musste für die belangte Behörde in Zusammenschau aufgrund der wiederholten Hinweise, als auch aufgrund der angeführten Werte der Einbringungsbilanz jedenfalls erkennbar sein, dass die Beschwerdeführerin nunmehr vom Vorliegen von Sonderbetriebsvermögen (gewillkürt oder notwendig) der \*\*\*C GmbH & Co KG\*\*\* ausgeht und dieses ausdrücklich in die Beschwerdeführerin miteinbrachte. Dass sich dabei die unbare Entnahme iHv EUR 9,5 Mio im Wesentlichen auf das Sondervermögen zu beziehen hatte, kann aufgrund der Werte der Einbringungsbilanz nicht in Zweifel gezogen werden und war jedenfalls auch für die belangte Behörde erkennbar.

Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse durfte das Bundesfinanzgericht daher in freier Beweiswürdigung von den obigen Sachverhaltsfeststellungen ausgehen.

### **3. Rechtliche Beurteilung**

#### **3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)**

Nach § 303 Abs 1 lit b BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeiführen hätte können. Der Wiederaufnahmsantrag hat nach Abs 2 leg cit die Bezeichnung des Verfahrens, dessen Wiederaufnahme beantragt wird sowie die Bezeichnung der Umstände des Abs 1 leg cit, auf die der Antrag gestützt wird, zu enthalten.

Bei einer Beschwerde gegen eine Wiederaufnahme von Amts wegen ist die Sache, über welche das Bundesfinanzgericht gemäß § 279 BAO zu entscheiden hat, nur die Wiederaufnahme aus den vom Finanzamt herangezogenen Gründen, also jene wesentlichen Sachverhaltsmomente, die das Finanzamt als Wiederaufnahmegrund beurteilt hat. Welche gesetzlichen Wiederaufnahmegründe durch einen konkreten Sachverhalt als verwirklicht angesehen und daher als solche herangezogen werden sollen, bestimmt bei der Wiederaufnahme von Amts wegen daher die für die Entscheidung über die Wiederaufnahme zuständige Behörde (vgl VwGH vom 29. Jänner 2015, 2012/15/0030).

Unter Sache ist in diesem Zusammenhang die Angelegenheit zu verstehen, die den Inhalt des Spruches des Bescheides der belangten Behörde gebildet hatte. Die Identität der Sache, über die abgesprochen wurde, wird durch den Tatsachenkomplex begrenzt, der als neu hervorgekommen von der für die Wiederaufnahme zuständigen Behörde zur Unterstellung unter den von ihr gebrauchten Wiederaufnahmetatbestand herangezogen wurde (vgl VwGH 30. September 2015, 2012/15/0140).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist das Neuhervorkommen von Tatsachen oder Beweismitteln nur aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens derart zu beurteilen, dass es darauf ankommt, ob der Abgabenbehörde im wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wieder aufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können. Das "Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln" bezieht sich damit auf den Wissensstand (insbesondere auf Grund der Abgabenerklärungen und der Beilagen) des jeweiligen Veranlagungsjahres. Entscheidend ist, ob der abgabenfestsetzenden Stelle alle rechtserheblichen Sachverhaltselemente bekannt waren (vgl VwGH 13. November 2019, Ra 2019/13/0102;

VwGH 27. Februar 2014, 2011/15/0106, mwN sowie weiterführend *Ritz/Koran*, BAO7, § 303 Rz 24).

Aufgabe des Bundesfinanzgerichts bei Entscheidungen über ein Rechtsmittel gegen die amtswegige Wiederaufnahme durch ein Finanzamt ist es daher, zu prüfen, ob dieses Verfahren aus den im erstinstanzlichen Bescheid gebrauchten Gründen wiederaufgenommen werden durfte, nicht jedoch, ob die Wiederaufnahme auch aus anderen Wiederaufnahmegründen zulässig gewesen wäre. Das Bundesfinanzgericht darf daher die Wiederaufnahme nicht auf Grund von Tatsachen bestätigen, die vom erstinstanzlichen Bescheid nicht herangezogen wurden (vgl VwGH 26. April 2007, 2002/14/0075).

Es ist nicht rechtswidrig, in der Begründung eines Bescheides auf die der Partei zugegangenen Schriftstücke Bezug zu nehmen. So ist grundsätzlich auch ein Verweis auf den Außenprüfungsbericht zulässig (vgl VwGH 10. Februar 2016, 2013/15/0087, mwN). Allerdings ist nur dann, wenn aus diesem die Wiederaufnahmsgründe hervorgehen und auch Überlegungen zur Ermessensübung dargestellt sind (vgl VwGH 18. September 2003, 99/15/0262).

Auf welche neu hervorgekommenen Tatsachen das Finanzamt die Wiederaufnahme in einem Fall, in welchem der verwaltungsbehördliche Bescheid in Verweisung auf die über die Feststellungen einer abgabenbehördlichen Prüfung aufgenommene Niederschrift bzw den Prüfungsbericht begründet wurde, gestützt hat, bestimmt sich dementsprechend nach den dortigen Angaben. Dies setzt jedoch voraus, dass die entsprechenden Tatsachen dort angeführt sind (vgl VwGH 26. April 2007, 2002/14/0075).

Aus einem im Außenprüfungsbericht gegebenen Hinweis auf einzelne Textziffern kann – entgegen der Ausführungen der Beschwerdeführerin im ergänzenden Schriftsatz vom 2. Mai 2022 – im Zusammenhang mit der amtswegigen Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 1 BAO gefolgert werden, dass das Finanzamt die Wiederaufnahme auf den Neuerungsstatbestand gestützt hat und die in den einzelnen Textziffern getroffenen Prüfungsfeststellungen jenen Tatsachenkomplex bilden, der nach Ansicht des Finanzamtes neu hervorgekommen ist (vgl VwGH 28. Februar 2012, 2008/15/0005, mwN).

Mit Beschwerde vom 7. Oktober 2010 führt die Beschwerdeführerin ins Treffen, dass die gegenständliche Einbringung „unter Vorlage sämtlicher Unterlagen (Einbringungsvertrag, Einbringungsbilanz, Bilanz der GmbH & Co KG, Bilanz der \*\*\*A GmbH\*\*\*) am 30.12.2004 dem Finanzamt angezeigt“ worden sei. Der Neuerungsstatbestand liege daher nicht vor.

Dagegen wendet die Betriebsprüferin in der Stellungnahme vom 10. März 2011 ein, dass die Tatsache der Einlage des Sonderbetriebsvermögens im Februar 2004 weder aus den Umgründungsunterlagen noch aus den Unterlagen im Zuge der Jahreserklärung ersichtlich sei. Auch in der Einbringungsbilanz betreffend die Beschwerdeführerin werde das

Sonderbetriebsvermögen ohne Kommentar angeführt. Aus der zum 11. März 2005 erfolgten Erklärung des Feststellungsverfahrens 2004 sei die Einlage des Sonderbetriebsvermögens ebenso wenig zu erkennen, wie dieses Sonderbetriebsvermögen als solches überhaupt in den Bilanzen der \*\*\*C GmbH & Co KG\*\*\* oder der \*\*\*A GmbH\*\*\* angemerkt sei. Dass das Sonderbetriebsvermögen in der gegenständlichen Einbringungsbilanz nicht als zurückbehalten angeführt worden sei, stehe der Wiederaufnahme nicht entgegen.

Da Sonderbetriebsvermögen in der Sonderbilanz des Gesellschafters auszuweisen ist, hält die Beschwerdeführerin dem Vorbringen der Betriebsprüferin, dass das Sonderbetriebsvermögen weder in der Bilanz der \*\*\*C GmbH & Co KG\*\*\* noch in jener der \*\*\*A GmbH\*\*\* aufscheine, erfolgreich entgegen, dass Sonderbetriebsvermögen als solches buchmäßig nicht diesen Bilanzen zu erfassen ist. Die Maßgeblichkeit der von der belangten Behörde monierten nicht offengelegten Tatsache der Einlage des Kapitalanteils \*\*\*A GmbH\*\*\* in das Sonderbetriebsvermögen der \*\*\*C GmbH & Co KG\*\*\* ist für das Bundesfinanzgericht – wie in freier Beweiswürdigung festgestellt – nicht nachvollziehbar. Mit Schreiben vom 29. Dezember 2004 erfolgte seitens der Beschwerdeführerin die Offenlegung der Umgründungsmaßnahmen und damit verbundenen der Einbringung des Kapitalanteils \*\*\*A GmbH\*\*\* als Sonderbetriebsvermögen der \*\*\*C GmbH & Co KG\*\*\*. Ob im Februar 2004 eine Einbuchung des Kapitalanteils in das Sonderbetriebsvermögen erfolgte, ist für die in der Folge erfolgte Offenlegung der Einbringung des Mitunternehmeranteils ausdrücklich samt Sonderbetriebsvermögens nicht maßgebend. Die wiederholten Ausführungen der Einbringung samt Sondervermögens sowie die Darstellung des Sondervermögens in der Einbringungsbilanz lassen – wie in freier Beweiswürdigung festgestellt – keinen Zweifel, dass das der Kapitalanteil im Zeitpunkt der Einbringung zum 31. März 2004 Sonderbetriebsvermögen der \*\*\*C GmbH & Co KG\*\*\* darstellte. Darüber hinaus war offenkundig erkennbar, dass das Sonderbetriebsvermögen auch den wesentlichen Anteil am gesamten Unternehmenswert (siehe Einbringungsbilanz) und somit auch an den unbaren Entnahmen nach § 16 UmgrStG ausmachte. Dass das streitgegenständliche Sonderbetriebsvermögen in die Beschwerdeführerin eingelegt wurde, geht – wie die Beschwerdeführerin zurecht in der Replik zur Stellungnahme der Betriebsprüferin vom 18. April 2010 ausführt und vom Bundesfinanzgericht festgestellt – aus den im Jahr 2004 offengelegten Unterlagen eindeutig hervor und spiegelt sich auch in den im Jahren der jeweiligen Körperschaftsteuerveranlagungen übermittelten Jahresabschlüssen wider. Neue Tatsachen oder Beweismittel sind dahingehend für das Bundesfinanzgericht somit nicht erkennbar.

Sofern die belangte Behörde eine neue Tatsache darin sieht, dass die Qualifikation des Sonderbetriebsvermögens als notwendig oder gewillkürt erst durch Vorhaltsbeantwortung vom 15. Mai 2009 im Rahmen der Außenprüfung geklärt gewesen sei, ist dem zu entgegen, dass es sich dabei um eine rechtliche Beurteilung handelt. Eine solche kann für die Verfahrenswiederaufnahme als neu hervorgekommene Tatsache nicht geeignet sein.

Zudem seien nach Ansicht der belangten Behörde die Abgabe der Umgründungsunterlagen sowie in zeitlichem Abstand davon die erfolgte Abgabenerklärung für das Veranlagungsjahr 2004 als zwei getrennte Verfahren zu beurteilen. Ein eigenes Umgründungsverfahren ist jedoch – worauf auch die Beschwerdeführerin im Schriftsatz vom 2. Mai 2022 zutreffend hinweist – nicht anzunehmen, weshalb auch im Körperschaftsteuerakt der belangten Behörde die ausdrückliche Offenlegung der Einbringung der Mitunternehmeranteile der \*\*\*C GmbH & Co KG\*\*\* sowie des Sonderbetriebsvermögens vom 29. Dezember 2004 aktenkundig sind. Die in den gegenständlichen Veranlagungsjahren offengelegten Jahresabschlüsse weisen das Sonderbetriebsvermögen in der Folge aus. Die in ihrer Auswirkung fortwirkende Einbringungsanzeige war unzweifelhaft für die Folgejahre von Relevanz und kann gerade auch durch die Ablage dieser Unterlagen durch die belangte Behörde im Körperschaftsteuerakt der Beschwerdeführerin in den Folgejahren, in denen das streitgegenständliche Sondervermögen auch weiterhin bilanziell ausgewiesen ist, nicht unberücksichtigt bleiben oder gar negiert werden (vgl auch BFG 29. März 2017, RV/6100881/2014; *Rzeszut/Grünsteidl*, Wiederaufnahme: Kenntnis über Tatsachen nicht auf Veranlagungsjahr beschränkt, SWK 20-21/2017, 901). Neuhervorgekommene Tatsachen und Beweismittel sind daher für das Bundesfinanzgericht – entgegen der Ausführungen der belangten Behörde mit Verweis auf die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zum Wissenstand des jeweiligen Veranlagungsjahres im Schriftsatz vom 19. Mai 2022 – insoweit nicht erkennbar.

Vor dem Hintergrund der rechtlichen Ausführungen geht das Bundesfinanzgericht nach Maßgabe des in freier Beweiswürdigung festgestellten Sachverhaltes davon aus, dass weder nach den Feststellungen im Außenprüfungsbericht vom 3. August 2010, noch in der Niederschrift zur Schlussbesprechung vom 2. August 2010 auf die im Wiederaufnahmebescheid vom 9. September 2010 verwiesen wird, neue Tatsachen oder Beweismittel angeführt sind, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Körperschaftsteuer für das Jahr 2006 und 2007 rechtfertigten.

Soweit die belangte Behörde ins Treffen führt, dass die Offenlegung der außersteuerlichen Gründe für die Umgründungsschritte im Hinblick auf eine missbräuchliche Gestaltung erst im Zuge der Außenprüfung erfolgt sei, werden auch damit keine neu hervorgekommenen Tatsachen oder Beweismittel aufgezeigt.

Vielmehr ist es nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes einem Steuerpflichtigen grundsätzlich nicht verwehrt, sein Verhalten entsprechend steuerlicher Gesichtspunkte zu planen. Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts können prinzipiell so eingesetzt werden, dass die geringste Steuerbelastung erzielt wird (vgl VwGH 20. Mai 2010, 2006/15/0005).

*§ 16 Abs 5 UmgrStG idF vor AbgÄG 2005, BGBl I 2005/161 lautet:*

*„(5) Abweichend von § 14 Abs. 2 kann bei der Einbringung von Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen das nach § 14 Abs. 1 anzusetzende Vermögen, sofern die Voraussetzungen des § 12 gewahrt bleiben, in folgender Weise verändert werden:*

*1. Entnahmen und Einlagen, die in der Zeit zwischen dem Einbringungsstichtag und dem Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages getätigt werden, können an Stelle der Erfassung als Verrechnungsforderung oder -verbindlichkeit gegenüber der übernehmenden Körperschaft zurückbezogen werden. Diese Vorgänge gelten als mit Ablauf des Einbringungsstichtages getätigt, wenn sie in der Einbringungsbilanz durch den Ansatz einer Passivpost für Entnahmen oder einer Aktivpost für Einlagen berücksichtigt werden.*

*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 Einbringungsstichtag 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 Einbringungsstichtages entnommen.*

*3. Bis zum Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages vorhandene Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens und Verbindlichkeiten können zurückbehalten werden. Das Zurückbehalten gilt durch die Nichtaufnahme in die Einbringungsbilanz als eine mit Ablauf des Einbringungsstichtages getätigte Entnahme beziehungsweise Einlage, sofern der Vorgang nicht unter Z 4 fällt.*

*4. Wirtschaftsgüter können im verbleibenden Betrieb des Einbringenden zurückbehalten oder aus demselben zugeführt werden. Diese Vorgänge gelten durch die Nichtaufnahme bzw. Einbeziehung in die Einbringungsbilanz als mit Ablauf des Einbringungsstichtages getätigt. Für Einbringende unter § 7 Abs. 3 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 fallende Körperschaften gilt weiters:*

*- Wirtschaftsgüter können auch dann zurückbehalten werden, wenn ein Betrieb nicht verbleibt.*

*- Z 2 kann bei handelsrechtlicher Zulässigkeit des Ausweises der Passivpost sinngemäß angewendet werden.*

*5. Gewinnausschüttungen einbringender Körperschaften, Einlagen im Sinne des § 8 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 und die Einlagenrückzahlung im Sinne des § 4 Abs. 12 des Einkommensteuergesetzes 1988 in dem in Z 1 genannten Zeitraum können auf das einzubringende Vermögen bezogen werden.“*

Der große Gestaltungsspielraum dieser Norm wurde in der Literatur vielfach diskutiert (vgl etwa Doralt, *Steuermissbrauch bei Umgründungen*, RdW 2001, 761; Huber, *Zum behaupteten Steuermissbrauch bei Umgründungen*, RdW 2002, 118; PrechtI, *Unbare Entnahmen gem § 16 Abs 5 Z 2 UmgrStG – Vorgezogene Besteuerung als mögliche Alternative?*, RdW 2004, 60 und viele mehr) und hat in der Folge auch den Gesetzgeber mit dem AbgÄG 2005 zu einer Änderung der gesetzlichen Textierung bewogen (EBRV 1187 BlgNR 22. GP 14 ff). So führen die Gesetzesmaterialien aus, „mit der Änderung von Abs. 5 Z 2 soll die Möglichkeit der rückwirkenden Verminderung des einzubringenden Vermögens im Wege einer vorbehaltenen

*(„unbaren“) Entnahme geändert werden“ und weisen dabei mehrmals auf die (bis zum AbgÄG 2005) bestehenden Gestaltungsmöglichkeiten und die Vermeidung von Gestaltungswirkungen durch die Gesetzesänderung hin. Der „Effekt einer Entsteuerung von ohne Bildung der „unbaren Entnahme“ früher entstehenden ausschüttungsfähigen Bilanzgewinnen soll nunmehr durch Einführung einer Ausschüttungsfiktion neutralisiert werden“. Zudem konnte bis zum AbgÄG 2005 „die Möglichkeit von rückwirkenden Bar- und Sachentnahmen [...] bisher bis zum Erreichen des positiven Verkehrswerts genutzt werden, die Finanzierung über Kreditinstitute ist als betrieblich veranlasst behandelt worden“.*

Bis zum AbgÄG 2005 bestand offenkundig ein großer Gestaltungsspielraum, dessen bloße Ausnützung für sich noch kein Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes nach § 22 BAO darstellt (vgl zu einem gleich gelagerten Fall auch UFS 28. Juni 2006, RV/0225-K/05). Im Gestaltungsspielraum des UmgrStG vor AbgÄG 2005 stand es der Beschwerdeführerin daher grundsätzlich frei den branchengleichen Kapitalanteil \*\*\*A GmbH\*\*\* als Sonderbetriebsvermögen in die \*\*\*C GmbH & Co KG\*\*\* einzubuchen – unabhängig davon, ob dieses gewillkürt oder notwendiges Sonderbetriebsvermögen darstellte – und in weiterer Folge in die Beschwerdeführerin miteinzubringen sowie unbare Entnahmen nach den im Streitzeitraum geltenden Vorschriften des § 16 UmgrStG einzustellen. Dies stellt keine missbräuchliche Gestaltung dar, weil die Beschwerdeführerin gerade bei Unsicherheit darüber, die belangte Behörde das Sonderbetriebsvermögen auch als notwendiges qualifizieren würde, die Umgründungsschritte so gestalten darf, dass eine ihr zustehende steuerliche Begünstigung auch sicher in Anspruch genommen werden kann (vgl auch VwGH 6. Juli 2020, Ro 2019/13/0018). Ebenso wenig ist für das Bundesfinanzgericht eine missbräuchliche Gestaltung in der üblichen Fremdfinanzierung zu erkennen, die auch von den Gesetzesmaterialien als betrieblich veranlasst ins Treffen geführt werden (EBRV 1187 BlgNR 22. GP 19).

Mangels für die Wiederaufnahme des Verfahrens im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommener Tatsachen oder Beweismittel erfolgte die Verfahrenswiederaufnahme mit Bescheid vom 9. September 2010 zu Unrecht, weswegen die angefochtenen Wiederaufnahmebescheide die Körperschaftsteuer für die Jahre 2006 und 2007 betreffend aufzuheben waren.

Nach § 307 Abs 3 BAO tritt durch Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheides das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat.

Da das Bundesfinanzgericht mit Erkenntnis vom selben Tag die die Wiederaufnahme verfügenden Bescheide vom 9. September 2010 ersatzlos aufgehoben und damit dem Beschwerdebegehren Folge gegeben hat, schieden die beschwerdegegenständlichen Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2006 und 2007 aus dem Rechtsbestand aus. Die

Beschwerde gegen die Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2006 und 2007 war somit gemäß § 261 Abs 2 BAO iVm §278 Abs 1 BAO als gegenstandslos zu erklären.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

### **3.2. Zu Spruchpunkt II. (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.

Die beschwerdegegenständliche Rechtsfrage zur amtswegigen Wiederaufnahme eines Verfahrens ist durch den Gesetzestext sowie die im Erkenntnis näher ausgeführte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes geklärt (vgl zB VwGH 26. April 2007, 2002/14/0075). Darüber hinaus waren die in freier Beweiswürdigung vorgenommenen Feststellungen des maßgeblichen Sachverhaltes entscheidungswesentlich (vgl zB VwGH 25. Februar 2016, Ra 2016/16/0006). Die Voraussetzungen für eine Revisionszulassung nach Art 133 Abs 4 B-VG liegen somit nicht vor.

Wien, am 28. Juni 2022