

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 betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer der Jahre 2005 und 2006, Steuernummer ***BfStNr***, zu Recht:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden - ersatzlos - aufgehoben.

II. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Bei der Beschwerdeführerin fand 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. Es 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.

Für die Jahre 2005 und 2006 erließ die belangte Behörde die beiden nunmehr angefochtenen „Haftungs- und Abgabenbescheide“ für Kapitalertragsteuer ohne Datum. Die Kapitalertragsteuer war darin für das Jahr 2005 mit EUR 1.008.547,00 und für das Jahr 2006 mit EUR 1.250.000,00 ausgewiesen. Begründend wurde auf Tz 1 des Außenprüfungsberichtes vom 3. August 2010 verwiesen.

Gegen diese Bescheide richtete sich die Berufung (nunmehr als Beschwerde zu bezeichnen) vom 7. Oktober 2010. Darin wird im Wesentlichen ausgeführt, dass die Qualifikation der belangten Behörde als Missbrauch zu Unrecht erfolgt sei.

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.

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

Am 29. April 2011 legte die belangte Behörde die Beschwerde dem vormals 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 zeigte die steuerliche Vertretung der Beschwerdeführerin die Einbringung von 70% der Mitunternehmeranteile der ***C GmbH & Co KG*** an 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 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 1.800.000,00 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***).

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.

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*** angezeigt.

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.

Entsprechend dem Konto 3725 – unbare Entnahme wurde im Jahr 2005 die unbare Entnahme in Höhe von EUR 3.050.000,00 zum 12. Dezember 2005 und in Höhe von EUR 3.250.000,00 zum 19. Dezember 2005 entnommen. Im Jahr 2006 wurde die unbare Entnahme am 24. Februar 2006 in Höhe von EUR 2.000.000,00, am 2. März 2006 in Höhe von EUR 1.500.000,00, am 22. März 2006 in Höhe von EUR 500.000,00 sowie nochmals am 22. März 2006 in Höhe von 1.000.000,00 entnommen.

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

„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 Gewerkgruppen 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] 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 Mitunternehmerantileinbringungen 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.“

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:

Abgabenart	Zeitraum	Feststellung
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 Wiederaufnahme der Kapitalertragsteuer für die Jahre 2005 und 2006 ist entgegen den Ausführungen zur Wiederaufnahme im Außenprüfungsbericht nicht erfolgt. Vielmehr erließ die die belangte Behörde in der Folge die beschwerdegegenständlichen Bescheide je mit Datum „31.12.1899“ gerichtet an die Beschwerdeführerin. Soweit für das Verfahren von Bedeutung lauteten die Bescheide jeweils wie folgt:

"Haftungs- und Abgabenbescheid
(Kapitalertragsteuer)
für den Zeitraum 2005

Gemäß § 95 EStG 1988 haften Sie als Schuldner der Kapitalerträge für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer und werden daher für folgende Abgaben in Anspruch genommen:

	Bemessungsgdl.	%	Kapitalertragsteuer
Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 2007	€ 4.034.189,00	25,00	1.008.547,00
Für den obigen Zeitraum bereits gebucht			€ 0,00
Somit verbleiben zu Nachzahlung			€ 1.008.547,00

Die Abgabe war bereits fällig.

[...]

X Die Begründung für den Haftungs- und Abgabenbescheid entnehmen Sie bitte dem beiliegenden Bericht gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung sowie der Niederschrift über die Schlussbesprechung gemäß § 149 Abs. 1 BAO.

Siehe Tz. 1 des Berichtes [Beschwerdeführerin] vom 3.8.2010“

"Haftungs- und Abgabenbescheid

(Kapitalertragsteuer)

für den Zeitraum 2006

Gemäß § 95 EStG 1988 haften Sie als Schuldner der Kapitalerträge für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer und werden daher für folgende Abgaben in Anspruch genommen:

	<i>Bemessungsgdl.</i>	<i>%</i>	<i>Kapitalertragsteuer</i>
<i>Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 2007</i>	<i>€ 5.000.000,00,00</i>	<i>25,00</i>	<i>1.250.000,00</i>
<i>Für den obigen Zeitraum bereits gebucht</i>			<i>€ 0,00</i>
<i>Somit verbleiben zu Nachzahlung</i>			<i>€ 1.250.000,00</i>

Die Abgabe war bereits fällig.

[...]

X Die Begründung für den Haftungs- und Abgabenbescheid entnehmen Sie bitte dem beiliegenden Bericht gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung sowie der Niederschrift über die Schlussbesprechung gemäß § 149 Abs. 1 BAO.

Siehe Tz. 1 des Berichtes [Beschwerdeführerin] vom 3.8.2010“

Kapitalertragsteuer wurde für die Jahre 2005 und 2006 soweit für das Bundesfinanzgericht ersichtlich nicht selbstbemessen; gegenteilige Vorbringen wurden nicht erstattet.

2. Beweiswürdigung

Die Sachverhaltsfeststellungen gründen sich auf den Inhalt des vorgelegten Verwaltungsaktes insbesondere der Unterlagen zur gegenständlichen Außenprüfung. 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 § 93 Abs 1 EStG 1988, in der im Beschwerdefall maßgebenden Stammfassung BGBl 1988/400, wird bei inländischen Kapitalerträgen (Abs 2 leg cit) sowie bei im Inland bezogenen Kapitalerträgen aus Forderungswertpapieren (Abs 3 leg cit) die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer).

Zu den Bezügen kapitalertragsteuerpflichtigen Kapitalerträgen gehören auch verdeckte Ausschüttungen nach § 8 Abs 2 KStG 1988 (vgl etwa *Quantschnigg/Schuch*,

Einkommensteuerhandbuch, § 27 Tz 11.1, § 93 Tz 29 sowie etwa VwGH 28. Mai 2015, Ro 2014/15/0046).

§ 95 Abs 2 EStG 1988, in der im Beschwerdefall maßgebenden Fassung BGBl I 2004/180, lautet auszugsweise wie folgt:

„(2) Schuldner der Kapitalertragsteuer ist der Empfänger der Kapitalerträge. Die Kapitalertragsteuer ist durch Abzug einzubehalten. Der zum Abzug Verpflichtete (Abs. 3) haftet dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer. [...]“

Gemäß § 95 Abs 3 Z 1 EStG 1988, in der im Beschwerdefall maßgebenden Fassung Stammfassung, ist bei inländischen Kapitalerträgen nach § 93 Abs 2 EStG 1988 der Schuldner der Kapitalerträge zum Abzug der Kapitalertragsteuer verpflichtet.

Gemäß § 95 Abs 4 erster Satz EStG 1988, in der im Beschwerdefall maßgebenden Stammfassung, hat der zum Abzug Verpflichtete die Kapitalertragsteuer im Zeitpunkt des Zufließens der Kapitalerträge abzuziehen.

§ 95 Abs 5 EStG 1988, in der im Beschwerdefall maßgebenden Stammfassung, lautet wie folgt:

„(5) Dem Empfänger der Kapitalerträge ist die Kapitalertragsteuer ausnahmsweise vorzuschreiben, wenn

- 1. der zum Abzug Verpflichtete die Kapitalerträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat oder*
- 2. der Empfänger weiß, dass der Schuldner die einbehaltene Kapitalertragsteuer nicht vorschriftsmäßig abgeführt hat und dies dem Finanzamt nicht unverzüglich mitteilt.“*

Bei Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung wären die Voraussetzungen des § 95 Abs 5 EStG 1988 gegeben (vgl etwa VwGH 29. März 2012, 2008/15/0170 und VwGH 31. Mai 2011, 2008/15/0153). Solcherart liegt es im Ermessen der belangten Behörde, ob die Haftung gegenüber der gewinnausschüttenden Körperschaft geltend gemacht wird oder eine Vorschreibung an den Empfänger der Kapitalerträge erfolgt. Die Abgabenbehörde hat zwischen diesen beiden Möglichkeiten zu wählen und sich dabei an den Grundsätzen des Ermessens zu orientieren. Dieses Ermessen ist zu begründen (vgl etwa *Schwaiger*, ÖStZ 2001/1029 und VwGH vom 27. August 2008, 2006/15/0057). Es stößt daher grundsätzlich auf keine Bedenken, die Beschwerdeführerin zur Haftung für die Kapitalertragsteuer aus verdeckten Ausschüttungen heranzuziehen (VwGH 28. Mai 2015, Ro 2014/15/0046, mwN). Die Geltendmachung der der Kapitalertragsteuer gegenüber der zum Abzug verpflichteten Körperschaft hat dabei im Wege eines Haftungsbescheides nach § 224 BAO zu erfolgen.

Gemäß § 224 BAO ist in Haftungsbescheiden der Haftungspflichtige unter Hinweis auf die gesetzliche Vorschrift, die seine Haftungspflicht begründet, aufzufordern, die Abgabenschuld, für die er haftet, binnen einer Frist von einem Monat zu entrichten.

In Haftungsbescheiden ist gemäß § 224 Abs 1 BAO auf die maßgebende Haftungsvorschrift hinzuweisen. Aus einem solchen Hinweis ergibt sich in Bezug auf den Haftungstatbestand auch die Festlegung der "Sache" des Verfahrens. Zur Festlegung der Sache bedarf es allerdings nicht zwingend der Anführung einer Gesetzesstelle; es reicht vielmehr hin, wenn nach dem Gesamtbild der Umstände des Einzelfalles kein Zweifel darüber besteht, welche Haftungsbestimmung zur Anwendung gebracht worden ist, was regelmäßig bei der Kapitalertragsteuer unterliegenden Vorgängen iSd § 93 EStG 1988 der Fall ist. Erschließt sich die konkrete Haftungsnorm bloß auf diese Weise, ist ein solcher Mangel im Rechtsmittelverfahren durch die exakte Benennung der Gesetzesstelle zu sanieren (vgl zB VwGH 21. April 2016, 2013/15/0290).

Wie vom Bundesfinanzgericht festgestellt ergingen im Beschwerdefall zwei als „Haftungs- und Abgabenbescheid (Kapitalertragsteuer)“ bezeichnete Erledigung an die Beschwerdeführerin mit Verweis auf die Textziffer 1 des Außenprüfungsberichtes vom 3. August 2010 in der Begründung. Die Textziffer enthält entsprechend dem festgestellten Sachverhalt die Feststellung, dass für die Kapitalertragsteuer iHv EUR 2.258.547,00 ein Haftungsbescheid bei der Beschwerdeführerin zu erlassen sei. Der Einleitungssatz der „Haftungs- und Abgabenbescheide“ weist entsprechend des festgestellten Sachverhaltes eindeutig auf die Haftung als Schuldner der Kapitalerträge hin.

Spruch und Begründung eines Bescheides bilden eine Einheit, sodass für die Ermittlung des Sinnes eines Bescheides auch die Begründung heranzuziehen ist, insbesondere dann, wenn wegen der Unklarheit des Spruches an seinem Inhalt Zweifel bestehen (vgl VwGH 30. Jänner 1992, 91/17/0101, 0102). Die Begründung eines Bescheides kann daher als Auslegungsbehelf herangezogen werden, wenn der Spruch eines Bescheides für sich allein betrachtet Zweifel an seinem Inhalt offenlässt (vgl etwa VwGH 5. März 1990, 89/15/0015; VwGH 14. Juni 1991, 88/17/0152; VwGH 23. April 1993, 91/17/0066).

Der Verwaltungsgerichtshof vertritt zu „unglücklichen Bescheidgestaltungen“ durch zu Unklarheiten führenden Bezeichnung als "Abgaben- und Haftungsbescheid(e)", dass ein solcher Umstand in der Begründung des Erkenntnisses des Bundesfinanzgerichtes saniert werden kann, indem klar zum Ausdruck gebracht wird, dass Haftungsbescheide vorliegen (vgl VwGH 24. Mai 2012, 2009/15/0182).

Im vorliegenden Fall wurde die Kapitalertragsteuer der steuerlich vertretenen Beschwerdeführerin – entgegen des Vorbringens der Beschwerdeführerin mit Schriftsatz vom 2. Mai 2022 – erkennbar gemäß § 95 Abs 2 EStG 1988 mittels Haftungsbescheid vorgeschrieben. Zusammen mit dem Verweis auf den Außenprüfungsbericht ergibt sich aus dem Gesamtbild der Umstände, welche Haftungsbestimmung zur Anwendung gebracht worden ist. Auch hat der steuerliche Vertreter zu keinem Zeitpunkt des Verfahrens erkennen lassen, dass ihm die konkret zugrundeliegende Haftungsbestimmung unbekannt sei. Da eine

Festsetzung der Kapitalertragsteuer gegenüber der Gesellschaft undenkbar ist, kann – wie einem rechtskundigen Parteienvertreter bekannt ist – die Rechtsgrundlage nur die Haftung für Kapitalertragsteuer nach § 93 EStG 1988 sein.

Die Beschwerdeführerin führt im Schriftsatz vom 2. Mai 2022 ins Treffen, dass die Erlassung der gegenständlichen Haftungsbescheide ohne Bezeichnung der konkreten Abgabenansprüche erfolgt sei.

Gemäß § 96 Abs 1 Z 1 EStG 1988, in der im Beschwerdefall maßgebenden Fassung BGBl I 2001/144, hat bei Kapitalerträgen gemäß § 93 Abs 2 Z 1 und 2 EStG 1988 der zum Abzug Verpflichtete (§ 95 Abs 3 EStG 1988) die einbehaltenen Steuerbeträge abzüglich gutgeschriebener Beträge unter der Bezeichnung „Kapitalertragsteuer“ binnen einer Woche nach dem Zufließen der Kapitalerträge abzuführen und zwar auch dann, wenn der Gläubiger die Einforderung des Kapitalertrages (zum Beispiel die Einlösung der Gewinnanteilscheine) unterlässt.

§ 201 Abs 1 BAO lautet:

„(1) Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so kann nach Maßgabe des Abs. 2 und muss nach Maßgabe des Abs. 3 auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt oder wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.“

Gemäß § 201 Abs 2 Z 3 BAO kann die Festsetzung (Ermessensentscheidung) erfolgen, wenn kein selbst berechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 Abs 4 BAO die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen vorliegen würden.

Gemäß § 201 Abs 4 BAO kann innerhalb derselben Abgabenart die Festsetzung mehrerer Abgaben desselben Kalenderjahres (Wirtschaftsjahres) in einem Bescheid zusammengefasst erfolgen.

Gemäß § 202 Abs 1 BAO gilt § 201 BAO sinngemäß, wenn nach den Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe einem abgabenrechtlich Haftungspflichtigen obliegt. Folglich ist die zusammengefasste Festsetzung nach § 201 Abs 4 BAO auch für Haftungsbescheide anwendbar (vgl. *Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO³, § 202 Anm 2).

Ein Haftungsbescheid betreffend Kapitalertragsteuer kann als Sammelbescheid aufgefasst werden. In einem solchen Sammelbescheid (kombinierten Bescheid) können mehrere Haftungsbescheide kombiniert sein, und zwar hinsichtlich jeden Jahres genau ein Haftungsbescheid. In solch einem Haftungsbescheid hinsichtlich eines Jahres kann

gegebenenfalls gemäß § 202 Abs 1 iVm § 201 Abs 4 BAO die Geldmachung der Haftung für mehrere Ausschüttungsvorgänge eines Jahres zusammengefasst sein.

Wenn auch nach § 201 Abs 4 BAO innerhalb derselben Abgabenart die Festsetzung mehrerer Abgaben desselben Kalenderjahres (Wirtschaftsjahres) in einem Bescheid zusammengefasst erfolgen kann, so ist für das Haftungsverfahren - insbesondere zur Abgrenzung des Zeitraumes, für den eine Haftung besteht – eine Ermittlung der Abgabe für jeden Fälligkeitstag vorzunehmen (vgl auch VwGH 7. Juli 2011, 2009/15/0223 sowie VwGH 26. Mai 2021, Ra 2020/13/0073).

Nach § 93 Abs 2 BAO ist jeder Bescheid ausdrücklich als solcher zu bezeichnen, hat den Spruch zu enthalten und in diesem die Person (Personenvereinigung, Personengemeinschaft) zu nennen, an die er ergeht.

Spruch des Haftungsbescheides ist die Geltendmachung der Haftung für einen bestimmten Abgabebetrag einer bestimmten Abgabe. Damit wird die Sache des konkreten Haftungsverfahrens und auch der Rahmen für die Abänderungsbefugnis im Rechtsmittelverfahren festgelegt (vgl VwGH 19. Dezember 2002, 2001/15/0029; VwGH 27. Februar 2008, 2005/13/0099). Demnach dürfen vom Bundesfinanzgericht zwar keine anderen Abgaben, keine anderen Zeiträume und auch kein höherer Gesamtbetrag zu Grunde gelegt werden; eine Aufgliederung auf die einzelnen Fälligkeiten des umfassten Zeitraums ist aber von der Abänderungsbefugnis des Bundesfinanzgerichtes nach § 279 Abs 1 BAO umfasst (vgl VwGH 24. Jänner 2013, 2010/16/0169).

Der Beschwerdeführerin ist beizupflichten, dass der Spruch der jeweiligen Haftungsbescheide in unklarer Weise einerseits auf „Haftungs- und Abgabenbescheid (Kapitalertragsteuer) für den Zeitraum 2005“ bzw auf „Haftungs- und Abgabenbescheid (Kapitalertragsteuer) für den Zeitraum 2006“ lautet, weiters jedoch jeweils die Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 2007 vorschreibt.

Wie bereits ausgeführt, kann zur Auslegung des Spruches die Begründung herangezogen werden (zB VwGH 31. Jänner 2001, 2000/13/0001 sowie VwGH 9. Dezember 2004, 2000/14/0197). Die beschwerdegegenständlichen Haftungsbescheide verweisen in ihrer jeweiligen Begründung auf die Textziffer 1 des Außenprüfungsberichtes vom 3. August 2010. In Zusammenschau mit der Textziffer 1 ergibt sich, dass die Kapitalertragsteuer für das Jahr 2005 mit EUR 1.008.547,00 und im Jahr 2006 mit EUR 1.250.000,00 vorzuschreiben sei. Dh eine Vorschreibung der Kapitalertragsteuer für das Jahr 2007 war zu keinem Zeitpunkt gewollt. Vielmehr handelt es sich dabei um eine der Auslegung zugänglichen Unklarheit.

Nach § 201 Abs 2 Z 4 BAO kann die Festsetzung erfolgen, wenn kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 BAO die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden.

Die Festsetzung gemäß § 201 BAO kann dann, wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung im Sinne des Abs 1 der Bestimmung als "nicht richtig" erweist, gemäß Abs 2 Z 3 leg cit erfolgen, wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 BAO die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden (vgl zB VwGH 19. Oktober 2016, Ra 2014/15/0058). Entscheidend ist im Fall einer amtswegigen (Neu)Festsetzung nach § 201 Abs 2 Z 3 BAO, ob und gegebenenfalls welche für das Finanzamt seit der Selbstbemessung neu hervorgekommenen Umstände seitens des Finanzamtes dargetan wurden, die als Wiederaufnahmsgrund geeignet sind. Eine solche (Neu)Festsetzung liegt – entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin – im Beschwerdefall nicht vor (vgl *Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO³, § 201 Anm 23). Die erstmalige Festsetzung einer Selbstberechnungsabgabe nach § 201 Abs 2 Z 3 erster Fall BAO – wie im Beschwerdefall – setzt hingegen voraus, dass im Zeitpunkt der Bescheiderlassung die Nichtbekanntgabe des selbst berechneten Betrages gegeben ist. Beide Fälle setzen jedenfalls eine begründete Ermessensentscheidung voraus.

Das Bundesfinanzgericht hat mit heutigem Datum entschieden, dass die Wiederaufnahmebescheide der Körperschaftsteuerverfahren die Jahre 2006 und 2007 mangels neu hervorgekommener Tatsachen und Beweismittel aufzuheben sind. Darüber hinaus sah das Bundesfinanzgericht jedoch auch Voraussetzungen für das Vorliegen des von der belangten Behörde ins Treffen geführten Missbrauches und damit der Annahme des Vorliegens einer verdeckten Gewinnausschüttung nicht gegeben.

Als Missbrauch iSd § 22 BAO ist eine rechtliche Gestaltung anzusehen, die im Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg ungewöhnlich und unangemessen ist und die ihre Erklärung nur in der Absicht der Steuervermeidung findet; zu prüfen ist, ob der gewählte Weg noch sinnvoll erscheint, wenn der abgabensparende Effekt weggedacht wird, oder ob er ohne das Ergebnis der Steuerminderung einfach unverständlich wäre (vgl *Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO³, § 22 E 13 mit Verweis auf die zahlreiche Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es einem Steuerpflichtigen jedoch 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 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.

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 Einbringungstichtages 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 Einbringungstichtages 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, Steuermisbrauch bei Umgründungen, RdW 2001, 761; Huber, Zum behaupteten Steuermisbrauch 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“.

Gestaltungsmissbrauch ist anzunehmen, wenn das Gesetz wirtschaftliche Vorgänge, Tatsachen und Verhältnisse in einer ihnen entsprechenden Gestalt einer Abgabe unterwirft, zur Umgehung der Abgabe aber ihnen nicht entsprechende ungewöhnliche Rechtsformen gewählt oder ungewöhnliche Rechtsgeschäfte geschlossen werden (VfGH 8. Mai 1980, V 14/80).

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 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). Vielmehr ist in der vorliegenden Gestaltung, die auch ausdrücklich in den Gesetzesmaterialien ihren Niederschlag findet, keine ungewöhnliche Vorgehensweise als Gestaltungsmissbrauch anzunehmen.

Da eine missbräuchliche Gestaltung der Umgründungsschritte nicht vorliegt, durfte auch die unbaren Entnahmen nach § 16 UmgrStG unter Berücksichtigung des branchengleichen Kapitalanteils als Sonderbetriebsvermögens in entsprechender Höhe eingestellt werde. Eine verdeckte Ausschüttung lag folglich nicht vor.

Die beschwerdegegenständlichen Bescheide sind daher jedenfalls deshalb aufzuheben, weil gegenständlich keine Kapitalertragsteuer angefallen ist.

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.

Das Bundesfinanzgericht ist in seiner Entscheidung nicht von der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zum Missbrauch nach § 22 BAO abgewichen. 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