

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden Dr. Rudolf Wanke, den Richter Mag. Markus Knechtll LL.M. sowie Kommerzialrat MSt. Friedrich Nagl als fachkundigen Laienrichter und Mag. Johannes Denk als fachkundigen Laienrichter in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Picher Wirtschaftstreuhänder, Perntergasse 13, 1190 Wien, und Urbanek Lind Schmied Reisch Rechtsanwälte OG, Domgasse 2, 3100 St. Pölten, über die Beschwerde vom 31.5.2012 gegen die Bescheide des damaligen Finanzamtes Hollabrunn Korneuburg Tulln, nunmehr Finanzamt für Großbetriebe, vom 12. März 2012 betreffend Kapitalertragsteuer 2008, Körperschaftsteuer 2008 und Wiederaufnahme betreffend Körperschaftsteuer 2008 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 7. November 2022 in Anwesenheit von Mag. Herbert Freund LL.M. für Picher Wirtschaftstreuhänder und Mag. Josef Gallauner, MAS für Urbanek Lind Schmied Reisch Rechtsanwälte OG, beide für die Beschwerdeführerin, und von Hofrat Mag. Andreas Zeh, Christa Zöch, BA und Mag. Martin Pröll für die belangte Behörde zur Steuernummer ***BF1StNr1***

A) zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde gegen den Haftungsbescheid 2008 für Kapitalertragsteuer wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird - ersatzlos - aufgehoben.

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

B) den Beschluss gefasst:

Ia. Das Beschwerdeverfahren bezüglich des Wiederaufnahmebescheides hinsichtlich Körperschaftsteuer 2008 vor dem Bundesfinanzgericht wird eingestellt.

Ib. Die Entscheidung über die Beschwerde gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2008 wird gemäß § 271 BAO bis zur Erledigung der Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid ausgesetzt.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Im Februar 2012 erstellte die Großbetriebsprüfung einen Bericht über die Außenprüfung bei der Beschwerdeführerin. Dabei wurden zwei Feststellungen, nämlich betreffend verdeckter Ausschüttung zur Körperschaftsteuer und zur Kapitalertragsteuer getroffen. Für die genaue Ausformulierung der wurde jeweils auf eine Niederschrift vom 6.6.2011 verwiesen, die dem Bericht angehängt ist.

Diese Niederschrift lautet (auszugsweise):

1. Sachverhalt

*Das Einzelunternehmen CD ist zu 1% unmittelbar und mit 84,15% mittelbar über die ***AB*** an der ***Bf1*** ***Ort1*** und zu 85% an der ***GH*** ***Ort2*** beteiligt. Frau ***EF*** ist mit 14,85% mittelbar über die ***AB*** an der ***Bf1*** ***Ort1*** und zu 15% unmittelbar an der ***GH*** ***Ort2*** beteiligt.*

*Die ***Bf1*** erwarb mit Kaufvertrag v. 28.07.2008 zum Stichtag 31.07.2008 das Anlage- und Umlaufvermögen samt einiger Verbindlichkeiten von der Schwestergesellschaft ***GH***, ***Ort2***. Der Kaufvertrag v. 28.07.2008 lässt keinen Gesamtkaufpreis für die Sachgesamtheit Betrieb erkennen, sondern nur einen Kaufpreis für den Firmenwert. Der als Gegenleistung für den „Firmenwert“ geleistete Betrag iHv € 1.300.000 wurde lt. einem - im Rahmen des Betriebsprüfungsverfahrens — an das FA Hollabrunn/Korneuburg/Tulln gerichteten Schreiben v. 31.05.2010 des steuerlichen Vertreters wie folgt ermittelt: „Das zu übernehmende Anlagevermögen und die Vorräte wurden von der Geschäftsführung bewertet Die Lieferforderungen wurden unter dem Gesichtspunkt der Einbringlichkeit bewertet. Die sonstigen Verbindlichkeiten (Europay, Sodexo, etc.) Kassenbestände und das Kontoguthaben bei der Erste Bank wurden zu Nominalwerten angesetzt. Die zum Übernahmestichtag bestehenden rückgestellten Dienstnehmeransprüche für Abfertigungen, Urlaube, und Jubiläumsgelder wurden übernommen. Weiters wurden die Lieferverbindlichkeiten, die Bankverbindlichkeit bei der Erste Bank und Verbindlichkeiten gegenüber der Fa. ***CD_a*** insoweit übernommen, dass übernommene Aktiva und Passiva gleich hoch sind. Das so definierte zu übernehmende Vermögen (Gesamtheit der Vermögensgegenstände sowie Schulden, die dem Unternehmen für seine Leistungserstellung notwendigerweise zur Verfügung stehen) hat daher einen rechnerischen Wert von Null.*

*Die erwerbende Gesellschaft sollte jedoch nicht nur Vermögensgegenstände übernehmen, sondern die wirtschaftlichen Einheiten, also auch alle bestehenden beschaffungs- und absatzseitigen Geschäftsbeziehungen. Der Firmenwert wurde aus dem Barwert der künftigen finanziellen Überschüsse ermittelt. Die Entrichtung des Kaufpreises erfolgte durch Übernahme der Verbindlichkeit gegenüber der Fa. ***CD_a*** in diesem Ausmaß. [...]*

[...]

2.1. Unternehmenswertermittlung zum 31.12.2007

2.1.1. Unternehmenswertermittlung entspricht keinem Gutachten

Es entspricht einer zu steuerlichem Gemeingut gewordenen Erkenntnis, dass der Wert einer Unternehmensbeteiligung im Regelfall unter Bedachtnahme auf die betriebswirtschaftlichen Grundsätze der Unternehmensbewertung zu schätzen ist. Die dabei anzuwendenden Verfahrensweisen werden im Schrifttum ausführlich beschrieben.[FN1: Haeseler/Hörmann/Kras, Unternehmensbewertung (2007) 38]

*Die Vertreter der ***Bf1*** unternahmen im Rahmen des Außenprüfungsverfahrens den Versuch, die Ermittlung des lt. Kaufvertrag v. 28.07.2008 auf die Schwestergesellschaft übertragenen Firmenwerts durch die Vorlage einer „Unternehmenswertermittlung zum Stichtag 31.12.2007 glaubhaft zu machen. Genaugenommen ist die vorgelegte „Unternehmenswertermittlung“ aber allein schon aufgrund ihres Bewertungsstichtags 31.12.2007 als Grundlage für die viel später erfolgte Preisfestsetzung (31.07.2008) ungeeignet.*

Bei der Unternehmenswertermittlung zum 31.12.2007 handelt es sich auch um kein dem Stand der Wissenschaft entsprechendes Gutachten, zumal es dieser Unterlage an den erforderlichen Angaben über ‚Verfasser‘, ‚Auftrag‘, ‚Zweck des Gutachtens‘ und ‚Bewertungsunterlagen- und grundlagen‘ fehlt. Zudem sind auch die im Zuge der Unternehmenswertermittlung zum 31.12.2007 gesetzten Schritte für die Betriebsprüfung insofern nicht nachvollziehbar, als die ihr zu Grunde gelegten Berechnungsparameter (z.B. Plandaten, Zinssatz) sämtlich unbegründet geblieben sind und sich im Hinblick auf das von der VwGH-Judikatur vorgegebene Kriterium der Schlüssigkeit nur sehr schwer prüfen lassen.

2.1.2. Den Denkgesetzen und Grundsätzen der Unternehmensbewertung widersprechende Berechnung des Kapitalisierungszinssatzes (WACC)

[...] Der vom Verfasser berechnete WACC=3,8% lässt der Höhe nach darauf schließen, dass der Berechnung des WACC gar kein „Marktwert des Eigenkapitals“, sondern nur ein „Marktwert des Fremdkapitals“ zu Grunde gelegt wurde. Da der betriebsbezogene Marktwert des Eigenkapitals lt. WACC-Berechnung offenbar gleich Null ist, kann konsequenterweise auch der mit dem Marktwert des Eigenkapitals gleichzusetzende Unternehmenswert des Bewertungsobjekts nicht > Null sein. [...]

Das im Hinblick auf den „Marktwert des Eigenkapitals“ existierende Zirkularitätsproblem ändert nichts an den voranstehenden Ausführungen. Wenn der Verfasser der Unternehmenswertermittlung zum 31.12.2007 davon ausgegangen wäre, dass ein „Marktwert des Eigenkapitals“ vorliegt, dann hätte er das in der Bewertungswissenschaft allgemein bekannte Zirkularitätsproblem durch die Annahme einer konstanten, branchenüblichen Zielkapitalstruktur lösen können, die sich im gegenständlichen Fall allerdings stark auf das Bewertungsergebnis ausgewirkt hätte. Zum einen hätte sich der Betafaktor und in weiterer Folge dann auch der WACC in beträchtlichem Ausmaß erhöht, wodurch sich auch der Unternehmenswert= „Marktwert des Eigenkapitals“ verringert. Zum zweiten hätte die Erreichung einer branchenüblichen Zielkapitalstruktur „Ausschüttungsrestriktionen“ auf der Basis betriebswirtschaftlicher Einsicht erfordert, wodurch der Unternehmenswert= „Marktwert des Eigenkapitals“ ebenfalls deutlich reduziert worden wäre. Als Alternative zur Annahme der branchenüblichen Zielkapitalstruktur wäre eine iterative Ermittlung in Betracht gekommen, die ähnliche Auswirkungen auf das Ergebnis gehabt hätte.

Die aus der Literatur bekannte und „vereinfachte“ Beta-Formel $\beta_v = \beta_u \times [1 + (1-s) \text{ Marktwert FK} / \text{Marktwert EK}]$ darf nur dann zur Anwendung gelangen, wenn in Anbetracht der zum Bewertungsstichtag bekannten Umstände zu vermuten ist bzw. eine überwiegende Wahrscheinlichkeit dafür spricht, dass die Kosten des Fremdkapitals „aufgrund einer sehr guten Bonität des Unternehmens dem risikolosen Zinssatz nahezu entsprechen.“ [...]

Bei sanierungsbedürftigen bzw. bonitätsschwachen Unternehmen (vgl. diesbezüglich z.B. auch Gerichtsakt) wie dem gegenständlichen wäre ob des höheren Ausfallsrisikos für die Fremdkapitalgeber auf keinen Fall von einer risikolosen Verzinsung des Fremdkapitals auszugehen gewesen. Wird die Renditeforderung der Fremdkapitalgeber in die CAPM—Formel eingesetzt, so ist zusätzlich zu dem bei den Verfassern der Unternehmenswertermittlung zum 31.12.2007 unberücksichtigt gebliebenen Betafaktor des Eigenkapitals ein — beim Verfasser der Unternehmenswertermittlung zum 31.12.2007 ebenfalls unberücksichtigt gebliebener - Betafaktor des Fremdkapitals zu berechnen. [...]

Die Renditeforderung des Fremdkapitalgebers berechnet sich dann wie folgt:

$$r(\text{FK})_j = (ir + p\text{FK}) \cdot (1 - s)$$

$r(\text{FK})_j$ = Kosten des Fremdkapitals

ir = Basiszinsfuß

$p\text{FK}$ = Aufschlag Fremdkapital (in Basispunkten)

s = Ertragsteuersatz auf Unternehmensebene

2.1.3. Unzulässige Vermengung von Equity-Ansatz und Entity-Ansatz in der Unternehmenswertermittlung zum 31.12.2007

Die „Unternehmenswertermittlung zum Stichtag 31. Dezember 2007 ***GH***, Baumarkt ***Ort4*** und ***Wien*** birgt eine aus bewertungsmethodischer Sicht völlig unzulässige

Vermengung von Equity- Variante (=Bruttoverfahren) und Entity-Variante (= Nettoverfahren) der DCF-Bewertung in sich. Ein - nach der Entity-Variante- zum Ansatz zu bringender Flow to Equity wurde nämlich nicht - mit dem für das Nettoverfahren gebotenen - Eigenkapitalzinssatz, sondern mit einem gewichtetem Mischsatz aus Eigenkapital - und Fremdkapitalkosten (WACC) - wie er für das Bruttoverfahren gebräuchlich ist - kapitalisiert. Diese Vorgehensweise musste für sich allein schon auf ein unschlüssiges Bewertungsergebnis führen. Bei der Berechnung des irreführend als „Frei verfügbarer Cash-Flow“ bezeichneten Flow to Equity wurde vom Verfasser der beigebrachten Unternehmenswertermittlung zum 31.12.2007 überdies auch noch verabsäumt, eine angemessene Verzinsung der fremdunüblicherweise unverzinst gebliebenen Verbindlichkeit Fa ***CD_a*** zum Ansatz zu bringen. Insofern erfuhr eine wesentliche, für die Ertragserwartungen der ***GH*** beachtliche Information, die den handelnden Geschäftsführern von ankaufender und veräußernder Kapitalgesellschaft zum Stichtag 31.12.2007 bekannt sein musste, keinerlei Berücksichtigung.

2.1.4. Unschlüssiger Ansatz der Plandaten in der Unternehmenswertermittlung zum 31.12.2007 [...] Die auch vom KFS BW 1 idF 2006 befürwortete Vergangenheitsanalyse liefert - nach Ansicht des VWGH - regelmäßig sehr konkrete Anhaltspunkte für die Prognose künftiger Zahlungsströme. Das Höchstgericht brachte immerhin zum Ausdruck, dass gegen die Heranziehung von Vergangenheitsergebnissen keine Bedenken bestehen, soweit stichtagsbezogen davon ausgegangen werden kann, dass die Verhältnisse nach dem maßgeblichen Bewertungsstichtag den Verhältnissen vor dem maßgeblichen Bewertungsstichtag vergleichbar sein werden. [FN 5: VWGH 28.11.2001, 99/13/0250] Im gegenständlichen Fall war nach Ansicht der Betriebsprüfung für den Detailprognosezeitraum und auch danach vom Vorliegen eines typischen Gleichgewichts- und Beharrungszustandes auf Basis bisher erwirtschafteter und in der Vergangenheit ausnahmslos negativer EGTS bzw. Cashflows auszugehen. (vgl. Haeseler/Hörmann/Kros, Unternehmensbewertung (2007) 38;) Nach Ansicht der Betriebsprüfung sprach zum maßgeblichen Bewertungsstichtag 31.07.2008 weitaus mehr für eine beständige Fortentwicklung der Vergangenheitsergebnisse als dagegen. Plandaten, die von den in den letzten Jahren erzielten Cashflows maßgeblich abweichen, hätten der Ertragsprognose des handelnden Geschäftsführers unter Bedachtnahme auf eigenwirtschaftliche Interessen der ankaufenden Kapitalgesellschaft nur dann zu Grunde gelegt werden dürfen, wenn zum maßgeblichen Bewertungsstichtag 31.07.2008 auch tatsächlich ausreichend konkrete Anhaltspunkte für eine „plötzliche“ Besserung der Ertragslage inmitten der großen Wirtschaftskrise erkennbar gewesen wären. Eine stichhaltige bzw. überzeugende Begründung für die in der „Unternehmenswertermittlung zum Stichtag 31.12.2007“ zum Ansatz gelangten und von den negativen Vergangenheitsergebnissen der letzten Jahre nach oben hin derart deutlich abweichenden Plandaten, kann der beigebrachten Unterlage nicht entnommen werden.

2.2. Gutachten (Gutachter ***KL***) über den Unternehmenswert des operativen Betriebs der ***GH*** zum 31.12.2007

2.2.1. Bewertungsstichtag

Genaugenommen stellt das gegen Ende des Betriebsprüfungsverfahrens von Herrn ***KL*** erstellte Gutachten „über den Unternehmenswert des operativen Betriebs der ***GH*** zum 31.12.2007" kein geeignetes Beweismittel dar, um den Wert des Bewertungsobjekts zum 31.07.2008 nachzuweisen bzw. glaubhaft zu machen. Dies gilt im gegenständlichen Fall in besonderem Maße vor dem Hintergrund der großen Wirtschaftskrise.

2.2.2. Unschlüssiger Ansatz der Plandaten im Gutachten

KL orientierte sich als Sachverständiger bei der Prognose der künftig erzielbaren finanziellen Überschüsse an den von der ***GH*** übergebenen Unterlagen für die Jahre 2005 – 2007 sowie an den von Herrn ***J*** erteilten Auskünften. Da der Privatgutachter insbesondere die für die Unternehmensplanung in den Jahren 2008- 2012 zum Ansatz gelangenden Werte trotz der ihm bekannten Vergangenheitsergebnisse, trotz der Wettbewerbssituation und im Wissen um die Konsequenzen der großen Wirtschaftskrise im Wesentlichen für plausibel hält, ist das von ihm erstellte Gutachten - nach Ansicht der Betriebsprüfung — schon aus diesem Grund nicht schlüssig nachvollziehbar. Dass sich ein sorgfältiger Geschäftsführer einer ankaufenden Kapitalgesellschaft trotz ausnahmslos negativer EGTs in den letzten Jahren und unter Bedachtnahme auf die beträchtliche Verschuldung bereit erklärt hätte, eine Gegenleistung im Wert von € 1.300.000 für das übertragene Bewertungsobjekt zu erbringen, ist nach Ansicht der Betriebsprüfung gänzlich unwahrscheinlich.

2.2.2. Missverständnis in Bezug auf den zum Ansatz gebrachten Kapitalisierungszinssatz im Gutachten

KL schreibt in seinem nachträglich erstellten Gutachten „über den Unternehmenswert des operativen Betriebs der ***GH***“ v. 25.03.2011 wie folgt: „Hinsichtlich des Kapitalisierungszinssatzes besteht gemäß der mir erteilten Informationen zwischen der ***GH*** und der Finanzbehörde ein Einvernehmen darüber, dass dieser mit 5% angesetzt werden soll, welche als Renditevorgabe dem langfristig anzunehmenden Zinssatz entsprechen soll. Diese Festlegung erscheint insofern gerechtfertigt, als der von der Arbeitsgruppe Unternehmensbewertung des Fachsenats für Betriebswirtschaft und Organisation der Kammer der Wirtschaftstreuhänder errechnete Basiszinssatz zum 31.12.2007 durch Ableitung der Zinsstruktur für börsennotierte Wertpapiere und einer Restlaufzeit von 10 Jahren 4,46 % und bei der Ableitung der spot rate für eine Laufzeit von 30 Jahren 4,77% beträgt. Ich habe in diesem Zusammenhang angenommen, dass die Erträge der Gesellschaft in Zukunft über die angenommene Inflationsrate hinaus kein nachhaltiges Wachstum zeigen werden, das bei der

Ermittlung des Zinssatzes einen Wachstumsabschlag rechtfertigen würde, der von dem vorgegebenen Zinssatz abzuziehen gewesen wäre.'

*Dass sich die ***GH*** und die Abgabenbehörde auf einen Zinssatz in Höhe von 5% verständigt hätten, beruht auf einem Missverständnis, das im Rahmen der Schlussbesprechung ausgeräumt werden konnte. Der Ansatz eines 5%igen Kapitalisierungszinssatzes wäre grob unschlüssig, zumal ein solcher implizieren würde, dass die Erträge der ***GH*** - trotz ausnahmslos negativer Erfolgszahlen in der Vergangenheit und Wettbewerbssituation — nahezu risikolos erzielt werden könnten. Der von ***KL*** angesprochene Basiszinsfuß iHv 4,46% bzw. 4,77% entspricht einer risikofreien Kapitalveranlagung zum 31.12.2007 und dient nach einhelliger Auffassung in Lehre und Schrifttum nur als Ausgangspunkt für die Ermittlung des Kapitalisierungszinssatzes. Bei Ermittlung des Kapitalisierungszinssatzes wäre der risikofreie Basiszinsfuß auch um einen unternehmensspezifischen Risikozuschlag zu erhöhen gewesen, wie er sich aus einer Multiplikation von länderspezifischer Marktrisikoprämie und Betafaktor ergibt. Die Ermittlung des Risikozuschlages macht das Wissen um die Marktrisikoprämie jenes Landes erforderlich, in dem die Erfolge des Bewertungsobjekts erwirtschaftet werden (Österreich), und lag zum Bewertungsstichtag bei etwa 5%. Zusätzlich ist auch die Kenntnis des Betafaktors für das verschuldete Unternehmen unbedingt erforderlich, zumal auch die Abweichungen in der Kapitalstruktur zwischen dem zu bewertenden Unternehmen und der Branche eine sachgerechte Anpassung der Risikoprämie an die unternehmensindividuelle Verschuldung notwendig gemacht hätten. Das unlevered Beta, welches - von der Annahme ausschließlicher Eigenkapitalfinanzierung ausgehend - zu ermitteln ist, wäre unter Bedachtnahme auf die Formel $\beta_v = \beta_u \times [1 + (1-s) \times \text{Marktwert FK} / \text{Marktwert EK}]$ in ein levered Beta für das verschuldete Unternehmen umzurechnen gewesen.*

3. Rechtliche Würdigung

*Der verwirklichte Sachverhalt erfüllt das objektive Tatbild der verdeckten Ausschüttung. Die ***Bf1*** ***Ort1*** nahm auf Körperschaftsebene eine Minderung ihres Vermögens in Kauf, weil sie der ***GH*** II als Gegenleistung für einen wertlosen „Firmenwert“ € 1.300.000 zuwendete. Die Motive für die überhöhte Kaufpreiszahlung „wurzelt“ überwiegend wahrscheinlich in der Gesellschaftersphäre. Die Vorteilszuwendung der ***Bf1*** ***Ort1*** an die beteiligungsmäßig verflochtene ***GH*** ***Ort2*** führt zu verdeckten Ausschüttungen an die (ersten) gemeinsamen Anteilsinhaber, welche die ihnen gewährten Vorteile im Wege einer verdeckten Einlage an die Schwestergesellschaft weiterreichen. [FN 6: VwGH 19.09.2007, 2006/13/0194; VwGH 30.5.1995, 91/13/0248; vgl. Leitner; SWK 1988, A I 205] Begünstigt wurde daher das Einzelunternehmen CD, das zu 1% unmittelbar und mit 84,15% mittelbar über die ***AB*** an der kaufenden ***Bf1*** ***Ort1*** und zu 85% an der veräußernden ***GH*** ***Ort2*** beteiligt ist. Begünstigt wurde überdies auch Frau ***EF***, die mit 14,85% mittelbar über die ***AB*** an der kaufenden ***GH*** und zu 15% unmittelbar an der veräußernden ***GH*** beteiligt ist. Begünstigt wurde überdies auch*

Frau ***EF***, die mit 14,85% mittelbar über die ***AB*** an der kaufenden ***GH*** und zu 15% unmittelbar an der veräußernden ***GH*** beteiligt ist.

[...]

Da der Firmenwert iS des UGB und auch des EStG ausschließlich ein Differenzwert ist, kann dieser Wert per se nicht Gegenstand eines Rechtsgeschäftes sein. Die im gegenständlichen Vertrag getroffene Vereinbarung über die Übertragung eines Firmenwertes ist daher zivilrechtlich — mangels Vorhandensein eines Gegenstandes „Firmenwert“ — nicht möglich und erfüllt nach Ansicht der Behörde die aus der Angehörigenjudikatur geforderten Kriterien für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen überhaupt nicht.

Die Vorteilsgewährungsabsicht ergibt sich gegenständlich bereits aus dem Ausmaß der Divergenz zwischen dem Betrag, den ein ordentlicher Geschäftsführer für den Ankauf des Betriebs aufgewendet hätte und dem tatsächlich vereinbarten und nach Ansicht der Betriebsprüfung völlig überhöhten Kaufpreis. [...]

Einzelne Schritte der „Unternehmenswertermittlung zum 31.12.2007“ sind objektiv nicht nachvollziehbar, andere stehen im Widerspruch zum aktuellen Stand der Unternehmensbewertung als in Betracht kommender Bewertungswissenschaft. Die Berechnung des WACC bzw. deren Ergebnis lässt sogar den Schluss zu, dass der Verfasser der „Unternehmenswertermittlung zum 31.12.2007“ selbst nicht ernsthaft davon ausgegangen ist, dass der betriebsbezogene Marktwert des Eigenkapitals tatsächlich >0 ist. Da der Unternehmenswert dem Marktwert des Eigenkapitals entspricht, kann auch der Unternehmenswert nicht >0 gewesen sein. [...] Bei sanierungsbedürftigen bzw. bonitätsschwachen Unternehmen (vgl. z.B. Gerichtsaktinhalte) wie dem gegenständlichen wäre ob des höheren Ausfallsrisikos für das Kreditinstitut auf keinen Fall von einer risikolosen Verzinsung des Fremdkapitals auszugehen gewesen. Wird die Renditeforderung der Fremdkapitalgeber in die CAPM-Formel eingesetzt, so ist zusätzlich zu dem bei den Verfassern der Unternehmenswertermittlung zum 31.12.2007 unberücksichtigt gebliebenen Betafaktor des Eigenkapitals ein - beim Verfasser der Unternehmenswertermittlung zum 31.12.2007 ebenfalls unberücksichtigt gebliebener - Betafaktor des Fremdkapitals zu berechnen. [...]

Bei sanierungsbedürftigen bzw. bonitätsschwachen Unternehmen (vgl. z.B. Gerichtsaktinhalte) wie dem gegenständlichen wäre ob des höheren Ausfallsrisikos für das Kreditinstitut auf keinen Fall von einer risikolosen Verzinsung des Fremdkapitals auszugehen gewesen. Wird die Renditeforderung der Fremdkapitalgeber in die CAPM-Formel eingesetzt, so ist zusätzlich zu dem bei den Verfassern der Unternehmenswertermittlung zum 31.12.2007 unberücksichtigt gebliebenen Betafaktor des Eigenkapitals ein — beim Verfasser der Unternehmenswertermittlung zum 31.12.2007 ebenfalls unberücksichtigt gebliebener - Betafaktor des Fremdkapitals zu berechnen. [FN 9: VWGH 26.09.1985, 85/14/0051] Außerdem ist es — nach Ansicht der Betriebsprüfung — ziemlich unwahrscheinlich, dass sich ein

sorgfältiger GmbH -Geschäftsführer der ankaufenden Kapitalgesellschaft im Wissen um die Historie betriebswirtschaftlicher Fakten an den optimistischen Plandaten der „Unternehmenswertberechnung zum Stichtag 31.12.2007 orientiert hätte und trotz ausnahmslos negativer Erfolgszahlen in der Vergangenheit und unbeeindruckt vom negativen Eigenkapital bereit gewesen wäre, für den gegenständlichen Betrieb tatsächlich € 1.300.000 aufzuwenden. Diese Annahme der Betriebsprüfung liegt auch insofern nahe, als das vertretungsbefugte Organ der erwerbenden Kapitalgesellschaft wohl auch Kenntnis vom Inhalt des Gerichtsaktes, insbesondere auch von den Aussagen und Ergebnissen der darin befindlichen Amtsgutachten, haben musste. Aufschlussreich in Bezug auf die subjektive Tatseite der verdeckten Ausschüttung erscheint nicht zuletzt auch das methodisch gegen die Denkgesetze verstoßende Vorgehen im Rahmen der „Unternehmenswertermittlung zum 31.12.2007“. Dass sich die fremdunübliche Nichtverzinsung der Verbindlichkeit FA ***CD_a*** massiv zu Gunsten eines höheren Unternehmenswerts auswirkt, hätte den handelnden Geschäftsführern von ankaufender und verkaufender Kapitalgesellschaft - bei Anwendung angemessener Sorgfalt — auffallen müssen. Dies gilt umso mehr, als das Augenmerk der vertretungsbefugten Organe wohl schon deswegen auf die Position „Verbindlichkeiten“ gerichtet war, weil die Übernahme von Verbindlichkeiten lt. Kaufvertrag die Gegenleistung für das übertragene Bewertungsobjekt darstellen sollte.

[...]

Auf Ebene der Körperschaft wird die Betriebsausgabenwirkung, die durch die 1/15 Abschreibung gem. § 8 Abs. 3 EStG des Firmenwertes im Jahr 2008 erzielt wurde, neutralisiert.

[...]

Die von der Behörde getroffene Beurteilung der Anschaffung des Firmenwerts bzw. Betriebes der Schwestergesellschaft um den Kaufpreis iHv € 1.300.000,00 als verdeckte Ausschüttung iSd § 8 Abs. 2 KStG bewirkt, auf Grund der Schwesternstellung der beiden Vertragspartner eine verdeckte Ausschüttung iVm einer verdeckten Einlage. Da die gemeinsamen Gesellschafter der beiden Vertragspartner natürliche Personen sind, für die die Befreiung von der Kapitalertragsteuern gem. § 94 EStG nicht zum Tragen kommt, ist die verdeckte Ausschüttung auf der zweiten Besteuerungsebene gem. § 93 EStG der Kapitalertragsteuer zu unterziehen. Der geprüften Gesellschaft wird gem. § 95 EStG die auf der verdeckten Ausschüttung lastende Kapitalertragsteuer im Haftungswege vorgeschrieben.

[...]

Unter der Überschrift „Raum für weitere Vermerke“ wurde handschriftlich ergänzt:
 „Bestätigt wird die Übernahme der Niederschrift mit dem Bemerkten, dass damit aber weder Zustimmung bezüglich Vollständigkeit und Richtigkeit noch Zustimmung zu den aus der Niederschrift ersichtlichen Scheinfolgerungen zum Ausdruck gebracht wird.“

Bescheide

Am 12.3.2012 erließ das Finanzamt Hollabrunn Korneuburg Tulln einen Wiederaufnahmebescheid hinsichtlich Körperschaftsteuer 2008, einen Körperschaftsteuerbescheid 2008 (in dem das Einkommen auf Grund negativer Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit 0,00 festgesetzt wurde) sowie einen Haftungsbescheid für Kapitalertragsteuer in Höhe von € 325.000. Sowohl im Wiederaufnahmebescheid als auch im KESt-Haftungsbescheid wird auf den Bericht über die Außenprüfung verwiesen.

Beschwerde

Am 1.6.2012 ist die mit 31.5.2012 datierte Berufung (nun: Beschwerde) bei der belangten Behörde eingelangt. Das Rechtsmittel lautet (auszugsweise):

„Durch ihren ausgewiesenen Vertreter erhebt die Berufungswerberin innerhalb erstreckter Frist gegen

1. den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Körperschaftssteuer 2008 vom 12.03.2012 und

*2. den KÖSt - Bescheid 2008 vom 12.03.2008 zu Steuernr. ***BF1StNr1***, beide zugestellt am 16.03.2012,*

*3. den Haftungsbescheid für den Zeitraum 2008 vom 14.03.2012 zu Steuernr. ***BF1StNr1***, zugestellt am 22.03.2012 und*

*4 . den Bescheid über die Festsetzung eines ersten Säumniszuschlages zu Steuernr. ***BF1StNr1***, zugestellt am 22.03.2012, das Rechtsmittel der*

B E R U F U N G

Die vorliegenden Bescheide werden sowohl wegen unzureichender und unrichtiger Tatsachenfeststellungen wie auch wegen unrichtiger rechtlicher Beurteilung bekämpft.

Die ergangenen Bescheide beruhen damit auf einer unvollständigen und unrichtigen Ermittlung des entscheidungsrelevanten Sachverhalts. Bei vollständiger und richtiger Feststellung des entscheidungsrelevanten Sachverhalts, wären weder der KÖSt—Bescheid vom 12.03.2008 noch der Haftungsbescheid vom 14.03.2012 und, auch, nicht der Bescheid über die Festsetzung von Säumnisfolgen vom 22.03.2012 mit ihrem jeweiligen Inhalt ergangen.

Unrichtig und unvollständig sind insbesondere die Feststellungen zu den nachfolgend dargelegten Umständen:

1. Unzutreffende behördliche Feststellungen

Die Niederschrift vom 06.06.2011 gibt den tatsächlichen Sachverhalt nicht richtig und nicht vollständig wieder. Auch blieb das in der Schlussbesprechung erstattete Parteivorbringen in der Niederschrift unerwähnt und unberücksichtigt.

a) Betreffend die Vertragsparteien

*Die mehreren „***Bf1_Gesellschaften***“ ähnlichen Namens werden in der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 06.06.2011 wiederholt unrichtig bezeichnet und damit allenfalls auch verwechselt.*

*Tatsächlich hatte mit Kaufvertrag vom 28.07.2008 vielmehr die ***Bf1*** (FN ***B1_FN***) als Käuferin von der ***GH*** (FN ***GH_FN***) als Verkäuferin deren operativen Betrieb, nämlich zwei Betriebstätten, nämlich die Betriebstätte „***Ort3***“ und die Betriebstätte „***Ort4***“ erworben.*

*Auch das in der Niederschrift als „Einzelunternehmen **CD***“ bezeichnete Unternehmen heißt richtig Firma ***CD_a***, Inhaber **CD*** (FN ***CD_a_FN***).*

b) Betreffend einer angeblich fehlenden Kaufpreis-Vereinbarung

Weiters unrichtig ist in dieser Niederschrift, wenn dort die Behauptung aufgestellt wird, der Kaufvertrag vom. 28.07.2008 lasse keinen Gesamtkaufpreis erkennen, sondern nur einen Kaufpreis für den Firmenwert.

Tatsächlich aber findet sich auf Seite 2 des Kaufvertrages unter der Überschrift „ad 1. Anlagevermögen“ der Hinweis auf eine in Beilage 1 enthaltene Liste der Anlagegegenstände für die ein Kaufpreis in Höhe von € 141.980,— zzgl. USt vereinbart wurde.

*Im Vertragspunkt „ad 2. Umlaufvermögen“ wird weiters vereinbart, dass die vorhandene Handelsware nach dem von der „***MN***“ vorgegebenen Bewertungsschema zu bewerten ist und der sich ergebende Betrag zzgl. USt als Kaufpreis vereinbart wird.*

*Für die Vereinbarung des Kaufpreises ist nicht eine bestimmte Ziffer erforderlich, sondern reicht es nach den einschlägigen zivilrechtlichen Vorschriften, wenn der Kaufpreis bestimmbar ist. Der Verweis auf das „von der ***MN*** (einer Einkaufsorganisation, über die die diversen „***Bf1_Gesellschaften*** Unternehmen“ ihren Einkauf abwickeln) vorgegebene Bewertungsschema“ war für beide Vertragsparteien ein hinreichend bestimmbarer Bewertungsmaßstab.*

Auch bezüglich der Entrichtung des Kaufpreises wurden klare Vereinbarungen getroffen. Da im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses am 28.07.2008 die zum Übergabstichtag, nämlich dem 31.07.2008, bestehenden Salden auf den Bankkonten und der Saldo der bestehenden Lieferantenverbindlichkeiten noch nicht feststanden, konnten diese auch nicht beziffert werden. Die Vereinbarung über die Bezahlung des Kaufpreises, Seite 2f des Kaufvertrages lässt nachvollziehbar erkennen, dass die kaufende Gesellschaft in die bestehende Kreditverbindlichkeit der Verkäuferin bei der Erste Bank und in die bestehenden Lieferantenverbindlichkeiten der Verkäuferin, sowie in die bestehenden

Dienstgeberverpflichtungen gegenüber den übernommenen Dienstnehmern jeweils zum Stichtag 31.07.2008 eintreten sollte, worin eine Schuldübernahme und damit eine zahlungshalber zu erbringende Gegenleistung vereinbart wurde, die dann auch tatsächlich erbracht wurde.

*Gleiches gilt auch hinsichtlich der vereinbarten Schuldübernahme, mit der die Käuferin, anstelle der Verkäuferin, deren Verbindlichkeiten gegenüber der Firma ***CD_a*** übernahm.*

c) Zur Üblichkeit und Notwendigkeit unbarer Kaufpreis- Entrichtung

Die unbare Entrichtung von Unternehmens-Kaufpreisen in der Form, dass der Käufer anstelle des Verkäufers in bestehende Verpflichtungen des Verkäufers eintritt (Schuldübernahme) ist eine durchaus übliche Art der Kaufpreisentrichtung. Die Gläubiger des Verkäufers können einem solchen Schuldnerwechsel zwar widersprechen, sind regelmäßig aber bereit, einen neuen und eventuell sogar „besseren Schuldner“ in der Person des Käufers zu akzeptieren, während es umgekehrt dem Käufer vielfach gar nicht möglich wäre, auf dem Kapitalmarkt jenes (Fremd)Kapital aufzubringen, welches er für den Erwerb eines schuldenfreien Unternehmens und die Vorfinanzierung des Warenlagers aufbringen müsste.

*Im vorliegenden Fall wäre eine andere als die vereinbarte unbare Entrichtung des Kaufpreises gar nicht möglich gewesen, da die Bonität der gesamten „***Bf1_Gesellschaften***“ aufs Äußerste angespannt war. Diese extrem schwierige Bonitäts-Situation war auch ursächlich für den Abschluss des gegenständlichen Kaufvertrages, wie dies im Folgenden noch detailliert dargelegt wird.*

d) Unterbliebene Feststellung zu den - diesen Vertragsabschluss erzwingenden — Umständen (im Zeitraum 2001 bis 2007)

Der Hintergrund und die Vorgeschichte dieses Kaufvertrages waren dem Finanzamt bekannt.

*Etwa seit dem Jahr 2000/2001 war zwischen den Ehegatten ***CD*** und ***EF*** ein teilweise sehr heftig geführter Ehescheidungs—Rechtstreit anhängig. (Aus dem gerichtlichen Ehescheidungsakt erfolgten auch während der Schlussbesprechung Zitate aus Urkunden aus dem Jahr 2004.) Beide Ehegatten waren an diversen ***Bf1_Gesellschaften*** jeweils zu unterschiedlichen Prozentsätzen als Gesellschafter beteiligt.*

*Nicht nur aus diesem Grund, sondern auch auf Grund einer Zersplitterung des „***Bf1_Gesellschaften***“ in viele selbständige „***Bf1_Gesellschaften***“, geriet die gesamte Unternehmensgruppe ab dem Jahr 2002 in erhebliche Schwierigkeiten, die um das Jahr 2004 herum ein bedrohliches Ausmaß erreichten.*

*Sowohl von Seiten der Einkaufsorganisation „***MN***“, der die ***Bf1_Gesellschaften*** ab 2004 angehörten, wie insbesondere von Seiten der Hausbank, nämlich der Erste Bank (als*

leitende Bank des Haftungsverbundes der Sparkassen und damit auch der Sparkasse ***Ort5***), wurde massiv und unter Androhung schärfster Konsequenzen (Fälligestellung der offenen Kredite, etc.) gefordert, dass die in viele Gesellschaften zersplitterte wirtschaftliche Einheit der „***Bf1_Gesellschaften***“ gestrafft und konsolidiert würde und damit Kosten und verlorene Synergien eingespart würden.

Unter dem Druck dieser Gläubiger wurde schließlich für den 03.09.2007 eine außerordentliche Generalversammlung der ***GH***, also der Verkäuferin des Kaufvertrages vom 28.07.2008, einberufen.

Als fünfter Punkt der Tagesordnung dieser außerordentlichen Generalversammlung war vorgesehen die „Beschlussfassung über die Verschmelzung der ***GH*** (FN ***GH_FN***) als übertragende Gesellschaft mit der ***AB*** (FN ***AB_FN***) als übernehmende Gesellschaft“. Hier war eine Beschlussfassung über eine zum 01.01.2007 rückwirkende Verschmelzung vorgesehen. Durch diese Maßnahme hätte ein wesentlicher Schritt zur Konsolidierung und zur Straffung der — mehrere juristische Personen umfassenden „wirtschaftlichen Einheit der ***Bf1_Gesellschaften*** Unternehmen“ herbeigeführt werden sollen.

Die vorgesehene Beschlussfassung unterblieb, nachdem der damalige Anwalt der Frau ***EF***, Herr Mag. ***RA***, sich bereits vor Beginn der Meinungsbildung zu diesem Tagesordnungspunkt gegen eine solche Beschlussfassung aussprach und damit klar war, dass ein gegen die Stimme der ***EF*** gefasster Beschluss jedenfalls von ***EF*** bekämpft werden würde, wodurch wiederum die vorgesehene rückwirkende Umgründung zum 01.01.2007 nicht mehr möglich gewesen wäre, da eine solche eine diesbezügliche Antragstellung beim Firmenbuch bis 30.09.2007 erfordert hätte und absehbar war, dass bis zum 30.09.2007 sicherlich kein unanfechtbarer Gesellschafterbeschluss oder gar eine die Rechtswirksamkeit dieses Beschlusses bestätigende gerichtliche Entscheidung vorliegen würde.

Beweis: Generalversammlungsprotokoll vom 03.09.2007, GZ 419/2007 des öffentlichen Notar ***NO***, ./1

Entwurf des Verschmelzungsvertrages, ./2

Telefaxschreiben der Erste Bank vom 07.01.2004, ./3

Schreiben der Erste Bank vom 28.09.2006, ./4

Schreiben des Herrn ***CD*** an die Erste Bank vom 03.10.2006, ./5

Schreiben der Erste Bank vom 19.12.2006, ./6

w.B.v.

e) Unterbliebene Feststellung zu den - diesen Vertragsabschluss erzwingenden - Umständen (im Zeitraum 2007 bis 2008)

*Um den Forderungen der beiden wichtigsten Gläubiger, insbesondere der Hausbank zu entsprechen, wurde - nachdem die ursprünglich vorgesehene Umgründung auf Grund des Widerstandes der Frau ***EF*** gescheitert war - schließlich der verfahrensgegenständliche Kaufvertrag vom 28.07.2008 geschlossen, durch welchen letztlich nichts anderes erreicht werden sollte, als die strukturelle Konsolidierung der ***Bf1_Gesellschaften*** Unternehmen, die insgesamt als wirtschaftliche Einheit agierten und sich selbst auch als „wirtschaftliche Einheit“ verstanden und auch von den Gläubigern als „wirtschaftliche Einheit“ angesehen wurden.*

*So erfolgte der Einkauf ab 2004 einheitlich über die ***MN*** - Organisation, es gab Kundenbindungsprogramme mit Kundenkarten, die in jeder ***Bf1-Betriebsstätte*** — gleichgültig zu welcher „***Bf1_Gesellschaften***“ diese gehörte — gültig waren und jeweils gleiche Sonderkonditionen verschafften. Auch die Werbung erfolgte einheitlich unter dem Namen ***Bf1_Firmenname*** und nicht differenziert nach den einzelnen „***Bf1_Gesellschaften***“.*

*Auch aus der Sicht der Erste Bank und der ***MN*** bildeten alle ***Bf1_Gesellschaften*** eine „wirtschaftliche Einheit“. Jeder Vertrag zwischen den diversen „***Bf1_Gesellschaften***“ der zu einem Liquiditätsabfluss an einen Gesellschafter, oder gar zu einer unzulässigen Einlagen—Rückgewähr geführt hätte, wäre von der Erste Bank mit einer sofortigen Fälligestellung aller Kredite beantwortet worden und hätte in weiterer Folge die Insolvenz aller „***Bf1_Gesellschaften***“ bedeutet, da diese auf das Engste rechtlich und wirtschaftlich miteinander verbunden waren.*

*Von der Erste Bank war 2006 ultimativ gefordert worden, den chronisch defizitären Standort ***Ort6*** aufzugeben — was auch geschah. Ebenso musste der älteste Standort auf dem Hauptplatz von ***Ort5*** — also jenes Geschäft, von dem das „***Bf1_Gesellschaften*** Unternehmen“ seinen Ausgang genommen hatte — ebenfalls Anfang 2005 über Aufforderung der Bank geschlossen werden. Die kaufgegenständlichen Standorte „***Ort4***“ und „***Ort3***“ aufzugeben, wurde hingegen von der Bank niemals verlangt. Deren Beibehaltung und Fortführung waren vielmehr wichtiger Bestandteil des Fortführungs- und Sanierungskonzeptes.*

*Sämtliche „***Bf1_Gesellschaften***“ waren zu diesem Zeitpunkt bereits von der Bank gleichsam „unter Kuratel gestellt“, indem allen Unternehmen der „***Bf1_Gesellschaften***“ von der Bank die Heranziehung eines von ihr ausgewählten Unternehmensberaters, nämlich des Herrn ***PQ***, auferlegt wurde, der alle Geschäftsprozesse überwachte und ohne dessen Zustimmung keine Vereinbarungen zwischen den diversen ***Bf1_Gesellschaften*** und keine wirtschaftlich bedeutsamen Verträge mit Dritten geschlossen werden durften.*

*Auch der gegenständliche Kaufvertrag vom 28.07.2008 erfolgte mit Wissen und Billigung des von der Bank bestimmten Unternehmensberaters, ***PQ***.*

Beweis: Telefaxschreiben der Erste Bank vom 07.01.2004, ./3

Schreiben der Erste Bank vom 28.09.2006, ./4

*Schreiben des Herrn ***CD*** an die Erste Bank vom 03.10.2006, ./5*

Schreiben der Erste Bank vom 19.12.2006, ./6

Schreiben der Erste Bank vom 13.08.2008, ./7

*Gesprächsprotokoll der ***MN***/Kreditausschuss vom 20.05.2008, ./8*

*Zeuge ***PQ***, ***PQ_Adr*** w.B.v.“*

*Aus dem Schreiben der Erste Bank vom 28.09.2006 ist beispielsweise erkennbar, dass der Verkauf des Standortes ***Ort6*** von der Bank ultimativ verlangt wurde und die Bank sich für die Veräußerung dieses Standortes auch eine eigene Verkaufsvollmacht ausbedungen hatte.*

*Um den Forderungen der Bank und der ***MN*** zu entsprechen, war im September 2006 das Projekt „***Bf1_Firmenname2011***“ mit Unterstützung des Unternehmensberaters ***PQ*** erstellt worden, dessen Ziel es war, innerhalb der als wirtschaftliche Einheit angesehenen ***Firmengruppe Bf1*** eine gesellschaftsrechtliche Neustrukturierung herbeizuführen.*

Diese gesellschaftsrechtliche Neustrukturierung wurde ausdrücklich auch von der Bank gefordert, wie sich aus dem letzten Absatz des Schreibens der Erste Bank vom 19.12.2006 ergibt.

*Ausdrücklich ist auch darauf hinzuweisen, dass sämtliche Gesellschafter der diversen „***Bf1_Gesellschaften***“ de facto keinerlei Handlungsspielraum hatten, da diese ihre Gesellschaftsanteile an diesen Gesellschaften längst sicherstellungshalber an die Erste Bank verpfänden mussten, die als Pfandgläubiger jegliche Verfügung über diese Anteile von ihrer Zustimmung abhängig gemacht hatte. Dies ergibt sich auch aus dem Schreiben der Erste Bank vom 13.08.2008.*

*Dass auch der Hauptlieferant der „***Bf1_Gesellschaften***“, die ***MN***, einen umfassenden Restrukturierungsprozess in der ***Firmengruppe Bf1*** forderte, ergibt sich unmissverständlich aus dem Gesprächsprotokoll des Kreditausschussgespräches vom 20.05.2008. Auf alle diese Umstände nehmen weder die Niederschrift, noch die bekämpften Bescheide Bedacht.*

f) Ungeeignete Beurteilungsgrundlagen aus 2004

*Die Niederschrift und die bekämpften Bescheide gehen davon aus, dass die beiden mit dem Kaufvertrag vom 28.07.2008 verkauften Betriebsstätten der ***GH*** geführten Betriebsstätten in ***Ort4*** und ***Wien*** chronisch defizitär waren und daher keinen positiven Unternehmenswert hatten, sondern — wenn überhaupt — höchstens einen viel geringeren.*

Unberücksichtigt bleiben dabei folgende maßgeblichen Umstände, auf die in der Schlussbesprechung hingewiesen worden war:

*Auf Grund der - durch die Mitgliedschaft bei der „***MN***“ verbesserten — Einkaufsbedingungen konnten die Unternehmen der „***Bf1_Gesellschaften***“ ihre Einkaufspreise ab 2004 deutlich reduzieren und gleichzeitig ihr Angebot in Richtung auf den Zukunftsmarkt „Garten und Pflanzen“ erweitern.*

*In Verbindung mit rigorosen Sparmaßnahmen, die sowohl seitens „***MN***“ wie auch insbesondere seitens der Erste Bank laufend überwacht wurden, war es möglich, ab dem Jahr 2004 das EGT der diversen ***Bf1_Gesellschaften*** kontinuierlich und maßgeblich zu verbessern.*

*So verbesserte sich auch das EGT der Verkäuferin, nämlich der ***GH*** (FN ***GH_FN***). Wie auch anlässlich der Schlussbesprechung aufgezeigt wurde, ergab sich im Verlauf der Jahre 2004 bis 2007 eine signifikante Verringerung der jährlichen Verluste und damit ein eindeutiger und ununterbrochener positiver Trend. Es gab zwar noch immer Verluste, aber diese waren von Jahr zu Jahr deutlich geringer.*

Seit dem Jahr 2006 war auch der Cash—Flow bei der verkaufenden Gesellschaft bereits positiv (siehe Bilanzen ./9 und Berechnung ./16).

*Geht man davon aus, dass in der Schlussbesprechung aus dem Ehescheidungsakt des Herrn KR **CD*** ein Gutachten zitiert wurde, welches sich auf die Jahre 2004 und davor bezieht und dass aus einem Parteienvertreter—Schriftsatz zitiert wurde, der ebenfalls aus 2004 stammt, so ist angesichts der nachweisbaren Entwicklung des EGT seit 2004 offensichtlich, dass die Beurteilung im Jahr 2004, die noch dazu eine rein retrospektive war, keine Aussage darüber zulässt, welchen Wert die vertragsgegenständlichen beiden Filialen Ende Juli 2008 gehabt hatten.*

Soweit sich daher die vorliegenden Bescheide auf Urkunden und Meinungsäußerungen aus dem Jahr 2004 stützen, müssen darauf aufgebaute Schlussfolgerungen zwangsläufig zu unrichtigen Ergebnissen führen, wie sich aus den vorliegenden Bescheiden auch ergibt.

*Im Übrigen hatte sowohl das Gutachten des Herrn SV ***RS*** und das schriftliche Vorbringen des damaligen Rechtsanwaltes des Herr KR **CD*** im Ehescheidungsverfahren den Zweck verfolgt, die damals geltend gemachten Unterhaltsbegehren von Frau ***EF*** als unangemessen erkennbar zu machen.*

Eine Bewertung der Unternehmen war nicht Gegenstand des dem damaligen Sachverständigen erteilten Auftrages.

*Beweis: das im Akt erliegende SV—Gutachten des ***RS*** Bilanzen der ***GH*** für die Geschäftsjahre 2004 bis 2007, ./9*

g) Unzutreffende Unterstellung eines nichtigen Rechtsgeschäftes

*Wie sich schon aus der früheren Darlegung der nunmehrigen Berufungswerber ergibt, war der gegenständliche Kaufvertrag so gestaltet worden, dass er nur zu einer Strukturbereinigung innerhalb der Gesellschaften der diversen „***Bf1_Gesellschaften***“ führen sollte.*

*Wie oben ausgeführt waren die Gesellschafter der diversen „***Bf1_Gesellschaften***“ in ihrem Handlungsspielraum völlig von den Zustimmungen der Hausbank und der ***MN*** abhängig. Die Geschäftsanteile waren — wie sich aus dem vorliegenden Schreiben der Erste Bank vom 13.08.2008 ergibt — dieser Bank verpfändet, weshalb diese auch einen direkten oder indirekten Zufluss von Gesellschaftsmitteln an einen der Gesellschafter sofort auf Grundlage dieses Pfandrechts in Anspruch genommen und vereinnahmt hätte.*

Auch Verfügungen über Vermögenswerte der Gesellschaften bedurften der Zustimmung dieser Gläubiger und wurden von diesen nur toleriert, sofern sie zur Verbesserung der wirtschaftlichen Situation der gesamten Unternehmensgruppe beitrugen.

*Jegliche Verfügung der Gesellschafter oder der Gesellschaften, die dazu geführt hätte, dass Liquidität aus den Gesellschaften an die Gesellschafter abgeflossen wäre, oder dazu geführt hätte, dass entgegen den Bestimmungen des Eigenkapitalersatzrechtes Gesellschafterdarlehen zurückbezahlt worden wären, wäre von der Hausbank als „Vertragsverletzung“ verstanden worden und hätte zur sofortigen Fälligestellung der Kredite und damit zur Vernichtung sämtlicher „***Bf1_Gesellschaften***“ geführt.*

Auf Grund der erfolgten Verpfändung der Geschäftsanteile — die auch die Verpfändung der vermögensrechtlichen Gesellschafterrechte in sich schließt — hätte die Bank einen direkten oder indirekten Zufluss von Gesellschaftsmitteln an einen der Gesellschafter sofort auf Grundlage dieses Pfandrechts in Anspruch genommen und vereinnahmt.

*Auf Grund der Sichtweise der Bank, die das vom Gesellschafter KR **CD*** (Inhaber der Firma ***CD_a***, FN ***CD_a_FN***) gewährte Darlehen unter eigenkapitalersatzrechtlichen Gesichtspunkten als „Quasi—Eigenkapital“ betrachtete, wäre für die Bank eine „fremdübliche Verzinsung dieses Darlehens“ zum damaligen Zeitpunkt ebenfalls nicht akzeptabel gewesen.*

Bei der damals gegebenen Eigenkapitalsituation beider an diesem Vertrag beteiligten Gesellschaften hätte jegliche Form direkter oder indirekter Ausschüttungen an einen oder mehrere der Gesellschafter eine unzulässige und im Sinne der § 82 und § 83 GmbHG auch nichtige Einlagen—Rückgewähr dargestellt (vgl. OGH vom 14.09.2011, 6 Ob 29/112).

Soweit die vorliegenden Bescheide aber von einem derart gestalteten Rechtsgeschäft ausgehen und den Vertragsparteien unterstellen, sie hätten geradezu bewusst einen nichtigen Vertrag schließen wollen, gehen die vorliegenden Bescheide weder von der damals gegebenen Sachlage noch vom damals bestehenden Vertragswillen der Beteiligten aus.

Im Zweifel wird auch den Vertragsparteien nicht unterstellt werden dürfen, sie hätten ein nichtiges Geschäft schließen wollen.

*Die vorliegenden Bescheide gehen davon aus, dass der gegenständliche Kaufvertrag ein nichtiges Rechtsgeschäft darstellt, nämlich eine im Sinn der §§ 82 und 83 GmbHG nichtige Einlagen—Rückgewähr an die Gesellschafter der kaufenden GmbH, nämlich der ***Bf1*** (FN ***B1_FN***) bezweckte oder zum Gegenstand hatte (siehe hierzu auch OGH vom 14.09.2011, 6 Ob 29/112).*

Wäre das Geschäft aber tatsächlich absolut nichtig (was es bei einem Verstoß gegen das Verbot der Einlagen—Rückgewähr wäre, zB. vgl. OGH vom 14.09.2011, 6 Ob 29/112), so wäre es auch unzulässig, steuerliche Rechtsfolgen an eine „fingierte Gültigkeit“ des — nicht einmal einer Anfechtung bedürftigen — „Nicht—Geschäfts“ zu knüpfen (vgl. § 23 Abs 5 BAO).

h) Fehlende Feststellung zur Entwicklung des EGT zwischen 2004 und 2007

Während der Schlussbesprechung war die Entwicklung des EGT der verkaufenden Gesellschaft erörtert worden.

Dabei ergab sich für das EGT folgende Entwicklung:

2004: - 255.400,-

2005: - 196.000,—

2006: - 26.000,—

2007: - 13.000,—

Diese Entwicklung des EGT lässt eine stetige und ununterbrochene Verbesserung der Ertragslage im Beobachtungszeitraum erkennen.

Selbst wenn man — der Argumentation der Finanzbehörde folgend — eine fremdübliche Verzinsung des Gesellschafterdarlehens hinzurechnet, hätte dies nichts an dieser Entwicklung des EGT geändert.

*Wenn daher die wirtschaftlichen Möglichkeiten der beiden vertragsgegenständlichen Standorte in ***Ort4*** und ***Wien*** im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses im Juli 2008 unter Bedachtnahme auf diese Entwicklung des EGT in den vorangegangenen vier Geschäftsjahren zur Annahme eines deutlich positiven Unternehmenswerts geführt haben, so war eine derartige Einschätzung zum damaligen Zeitpunkt durchaus gerechtfertigt und auch plausibel.*

Der Wert von Unternehmen bzw. Anteilen an Unternehmen ist nach der ständigen Rechtsprechung“ des VWGH nach wissenschaftlich anerkannten Methoden zu ermitteln (VwGH 06.07.2006, 2006/15/0186). Dabei sind grundsätzlich die im Fachgutachten des Fachsenates für Betriebswirtschaft und Organisation der Kammer der Wirtschaftstreuhänder dargestellten Methoden der Unternehmensbewertung als wissenschaftlich anerkannte Methoden anzusehen.

Derzeit gilt in Österreich das Fachgutachten zur Unternehmensbewertung, KFS BW 1, ausgearbeitet vom Fachsenat für Betriebswirtschaft und Organisation des Instituts für Betriebswirtschaft, Steuerrecht und Organisation der Kammer der Wirtschaftstreuhänder und beschlossen am 27. Februar 2006. Dieses ersetzt mit Wirkung ab 01. Mai 2006 das frühere Fachgutachten vom 20. Dezember 1989 und legt vor dem Hintergrund der in Theorie, Praxis und Rechtsprechung entwickelten Standpunkte der letzten Jahre die Grundsätze dar, nach denen in Österreich Unternehmen derzeit zu bewerten sind.

Der Bewertungsstichtag ist gemäß diesem Fachgutachten jener Zeitpunkt, für den der Wert des Unternehmens festgestellt wird. Ab diesem Zeitpunkt sind die finanziellen Überschüsse in die Unternehmensbewertung einzubeziehen und alle für die Wertermittlung beachtlichen Informationen, die bei angemessener Sorgfalt zum Bewertungsstichtag hätten erlangt werden können, zu berücksichtigen. Es ist also eine "ex tunc"—Sicht der künftig möglichen Unternehmensentwicklung vorzunehmen.

Änderungen „der“ wertbestimmenden Faktoren zwischen dem Bewertungsstichtag und dem Abschluss der Bewertung sind gemäß der herrschenden Lehre aber nur dann zu berücksichtigen, wenn deren "Wurzel" bereits vor dem Bewertungsstichtag liegt. Eine ausführliche Übersicht über die Wurzeltheorie und die damit im Zusammenhang stehende Judikatur findet sich bei Lausterer (Lausterer, Martin: Unternehmensbewertung zwischen Betriebswirtschaftslehre und Rechtsprechung, 1. Auflage, Baden—Baden 1997).

Konsequenterweise haben spätere Entwicklungen, deren "Wurzel" in der Zeit nach dem Bewertungsstichtag liegen, außer Betracht zu bleiben. Deswegen sind plötzliche Entwicklungen, nach dem Bewertungsstichtag, wie z.B. Terroranschläge und deren wirtschaftliche Auswirkungen (9/11 in den USA 2001) oder das Auftreten von Wirtschaftskrisen (wie zuletzt im Jahr 2008) aus der Sicht des Bewertungsstichtags jedenfalls nicht zu berücksichtigen.

Im Juli 2008 war überdies in keiner Weise die erst ab dem Herbst 2008 plötzlich ausbrechende Wirtschaftskrise („Zusammenbruch der Lehman Brothers im September 2008 und Zusammenbruch ganzer Bankensysteme wie zB. Island) vorhersehbar und kann auch dem Geschäftsführer nicht der Vorwurf gemacht werden, er hätte im Juli 2008 eine unerwartete wirtschaftliche Krise vorhersehen müssen, die selbst kompetenteste Wirtschaftsforschungsinstitute nicht prognostiziert hatten.

*Der positive Trend des EGT und der Wert dieser Betriebsstandorte für die „***Bf1_Gesellschaften***“ wurde aber nicht nur vom Geschäftsführer positiv eingeschätzt, sondern vor allem auch von der Hausbank des Unternehmens, und von dem, durch die Hausbank installierten Unternehmensberater, Herrn ***PQ***.*

*Dem gegenüber hatte die Bank hinsichtlich zweier weiterer von der Unternehmensgruppe vormals betriebenen Betriebsstandortes, nämlich der Standorte ***Ort6*** und ***Ort5****

Hauptplatz, bereits zwei bzw. drei Jahre zuvor ultimativ die Schließung bzw. Veräußerung verlangt, weil man zum Ergebnis gelangt war, dass von diesen Standorten kein positiver Beitrag zur Sanierung der Unternehmensgruppe erbracht werden könne.

Hätte die Bank den Umstand, dass auch noch im Jahr 2007 das EGT der beiden Betriebsstandorte ***Ort4*** und ***Wien*** negativ war als „Belastung“ für die Sanierung der gesamten Unternehmensgruppe angesehen, so hätte die Bank zweifellos nicht gezögert, auch die Veräußerung dieser beiden Standorte an einen externen Betreiber zu verlangen, wie sie es beim Standort ***Ort6*** und beim Standort am Hauptplatz in ***Ort5*** verlangt hatte.

Zutreffenderweise hatte aber die Bank und der von ihr eingesetzte Unternehmensberater erkannt, dass die Zersplitterung der „***Bf1_Gesellschaften***“ in einzelne Gesellschaften eine der Ursachen war, weshalb sich das EGT auch dieser beiden Betriebsstandorte bisher nicht noch besser entwickelt hatte.

Auch aus der Presseaussendung der ÖNB vom 04.06.2009 ist ersichtlich, dass die Wirtschaftskrise Österreich frühestens ab Herbst 2008 erreicht hatte.

Beweis: Presseaussendung der ÖNB zur Wirtschaftskrise 2008 vom 04.06.2009, ./11
 Schreiben der Erste Bank vom 13.08.2008, ./7
 Bilanzen der ***GH*** von 2004 bis 2007, ./9
 Zeuge ***PQ***, wie oben

i) Unzulässige Gleichsetzung von unbefriedigender Eigenkapitalstruktur und Ertragschancen der veräußerten Betriebsstandorte

Aus der vorliegenden Niederschrift ergibt sich, dass im Zuge der Betriebsprüfung wiederholt auf die tatsächlich sehr unbefriedigende Eigenkapitalstruktur der „***Bf1_Gesellschaften***“ im Jahr 2007/2008 hingewiesen wurde. Aus diesem Umstand — der historische Ursachen hatte - wird seitens der Finanzbehörde gefolgert, dass damit die Annahme des sich auf die Entwicklung des EGT stützenden Unternehmenswertes unrichtig und unplausibel gewesen wäre.

Gemäß dem Fachgutachten zur Unternehmensbewertung, KFS BW 1 leitet sich der Wert eines Unternehmens aus dem Barwert der mit dem Eigentum am Unternehmen verbundenen Zuflüsse an die Unternehmenseigner abzüglich allfälliger Einlagen ab, die aus der Fortführung des Unternehmens und aus der Veräußerung etwaigen nicht betriebsnotwendigen Vermögens erzielt werden. Es ist daher bei der Bewertung eines Unternehmens strikt zahlungsorientiert vorzugehen, der Stand und die Höhe des Eigenkapitals — ob positiv oder negativ — haben so lange keinen Einfluss auf den Unternehmenswert, solange diese nicht zu Kapitalflüssen an die oder von den Unternehmenseigentümern führen. Entscheidend für den Wert eines Unternehmens ist daher in ***VW*** Linie der künftige Cashflow ab dem Bewertungsstichtag.

Für die Ermittlung des Unternehmenswertes ist es daher unmaßgeblich, in welchem Ausmaß und zu welchen Kosten ein individueller Unternehmensinhaber Fremdkapital für den Betrieb des Unternehmens in Anspruch nehmen muss oder nimmt, sondern kommt es lediglich auf die Leistungsfähigkeit des Betriebes und den mit ihm zu erwirtschaftenden Ertrag und die daraus resultierenden Zahlungsflüsse an.

Maßgeblich für den Wert von Betriebsstätten der gegenständlichen Branche sind insbesondere der Umsatz und die aus dem Umsatz ableitbare Präsenz auf dem einschlägigen Markt. Wie unten (siehe Punkte j und k) näher ausgeführt, ergibt sich aus dem Fremdvergleich mit Veräußerungen von der gleichen Branche angehörenden Unternehmen, dass auch bei diesen Unternehmensverkäufen von der gleichen Relation zwischen Umsatz und Unternehmenswert ausgegangen wurde, wie im vorliegenden Fall.

Schon auf Grund dieser identen Relation bei Heranziehung eines Fremdvergleiches wird daher dem Geschäftsführer nicht der Vorwurf gemacht werden können, er hätte sich bei seiner Unternehmensbewertung einer unplausiblen oder unüblichen Berechnungsweise bedient. Es fehlt daher jedenfalls an der für eine „verdeckte Gewinnausschüttung“ erforderlichen „subjektiven Tatseite“.

Beweis: siehe die zu Punkt j und k bezeichneten Beweismittel

*j) Fremdvergleich zum seinerzeit stattgefundenen Unternehmenskauf „***TU***“*

*Zwischen dem damaligen Einzelunternehmen ***CD_a*** und der Firma ***TU*** war seinerzeit, im Jahr 1996, ein Kaufvertrag über zwei von der Firma ***TU*** betriebene Betriebsstätten, nämlich an den Standorten ***Ort7***, und ***Ort8***, geschlossen worden.*

*Das Einzelunternehmen ***CD_a*** erwarb diese beiden Standorte (Teilbetriebe) samt Warenlager und Einrichtung um den Gesamtkaufpreis von ATS 32.120.973,87.*

*Auf den reinen Firmenwert exklusive Warenlager und exklusive Geschäftsausstattung entfiel davon ein Teilbetrag von ATS 13.000.000,— exkl. USt. Die beiden mit dem Kaufvertrag vom 10.01.1996 erworbenen Betriebsstätten in ***Ort8*** und ***Ort6*** erwirtschafteten damals einen jährlichen Umsatz von ca. ATS 90 Mio. Der Firmenwert wurde damals mit rund einem Siebentel des Jahresumsatzes veranschlagt, vereinbart und bezahlt.*

Beweis: Kaufvertragsentwurf vom 10.01.1996, ./12

*Rechnung der Firma ***TU*** vom 31.01.1996, ./13*

*Zeuge KR ***CD***, wie oben*

*k) Fremdvergleich zum Unternehmensverkauf „***VW***“ im Jahr 2004*

*Das Unternehmen der ***VW*** wurde 2005 an die ***VW_Neu*** verkauft.*

Aus der (öffentlich zugänglichen) Bilanz der ***VW_Neu*** für das Rumpffjahr 2005 ist ein Firmenwert von 34,7 Mio. Euro ersichtlich. Dies entspricht dem von der ***VW_Neu*** für den Firmenwert der ***VW_Standorte*** bezahlten Kaufpreis.

Für Zwecke des Fremdvergleiches wurden die letzten vier Wirtschafts- bzw. Geschäftsjahre der ***VW*** analysiert und dem genannten Kaufpreis gegenübergestellt.

Erfasst wurden die Umsatzerlöse, das EGT, die Abschreibungen und das Ergebnis vor Abschreibung der ***VW*** im Zeitraum 03/2001 (Beginn des Wirtschaftsjahres 03/2001) bis 12/2001 (Ende des Geschäftsjahres 2004). Die über das Firmenbuch öffentlich zugänglichen Bilanzen der genannten Gesellschaft wurden dafür herangezogen.

Aus der Berechnung, Beilage ./14, der auch die als Quelle herangezogenen Bilanzen der ***VW*** beigefügt sind, ist ersichtlich, dass die Umsatzerlöse im Durchschnitt der genannten vier Geschäftsjahre (2011 bis 2004) ca. 225.000.000,— Euro betrugen und der von ***VW_Neu*** für das Unternehmen bezahlte Kaufpreis von ca. € 34,7 Mio. rund ein Siebentel der durchschnittlichen jährlichen Umsatzerlöse betrug. Oder anders ausgedrückt: pro Million Umsatz wurde ein Kaufpreis von € 154.299,— bezahlt.

Vergleicht man im Sinne eines Fremdvergleiches nun den mit dem gegenständlichen Kaufvertrag abgegoltenen Unternehmenswert von 1,3 Mio. mit dem durchschnittlichen jährlichen Umsatz, den die ***GH*** in den letzten vier Geschäftsjahren (2004 bis 2007) vor Abschluss des Kaufvertrages erzielt hatte, so ergibt sich dabei (laut der als Beilage ./16 angeschlossenen Berechnung) für den Durchschnitt der jährlichen Umsatzerlöse ein Betrag von ca. € 9.390.000,—, und daher gleichfalls ein Verhältnis von 7:1 für die Relation zwischen dem Durchschnitt der jährlichen Umsätze (€ 9.390.000,—) zum vereinbarten Unternehmenswert von € 1.300.000,—. Oder anders ausgedrückt: pro Million Umsatz wurde ein Kaufpreis von € 138.470,— bezahlt.

Es zeigt sich aus diesem Vergleich, dass die auch beim gegenständlichen Kaufvertrag zu Grunde gelegte Relation zwischen Umsatz und Unternehmenswert, nämlich ein Verhältnis von circa 7:1, nicht nur mit dem bereits im Jahr 1996 beim Kaufvertrag zwischen der Firma ***TU*** mit der Firma ***CD_a*** zu Grunde gelegten Verhältnis entspricht, sondern auch mit jenem Verhältnis übereinstimmt, welches beim Kaufvertrag zwischen der Firma ***VW*** und der ***VW_Neu*** zur Ermittlung des Firmenwerts herangezogen wurde.

[...]

Weiters ergibt sich aus den Bilanzziiffern der ***VW***, dass auch bei dieser das EGT in den vier letzten vor dem Kaufvertrag gelegenen Geschäftsjahren stets negativ war, nämlich im

Durchschnitt dieser vier Geschäftsjahre ein Minus von € 4.170.000,— aufwies, aber dennoch ein Kaufpreis von € 34.700.000,— vereinbart und bezahlt wurde.

Wenn daher beim vorliegenden Kaufvertrag ebenfalls trotz eines durchschnittlichen negativen EGTs aber bei einem positiven Trend der EGT—Entwicklung ein Unternehmenswert zu Grunde gelegt wurde, der einem Siebentel des im Durchschnitt der letzten Geschäftsjahre erzielten Umsatzes entspricht, so ist erkennbar, dass die dem gegenständlichen Kaufvertrag zu Grunde gelegte Bewertung keinesfalls branchenunüblich, ungewöhnlich, oder gar unplausibel ist, sondern im Gegenteil, durch den Fremdvergleich als branchenüblich belegt ist.

Es kann daher *****Stb-Kanzlei***** auch der Geschäftsführung der beteiligten Gesellschaften nicht der Vorwurf gemacht werden, sie hätten auf Körperschaftsebene bewusst zum Zwecke der Begünstigung ihrer Gesellschafter einen völlig ungewöhnlichen, unrealistischen und unplausiblen Unternehmenswert dem Vertragsabschluss zu Grunde gelegt. Damit fällt aber auch der Vorwurf einer „verdeckten Gewinnausschüttung“ in sich zusammen.

Ergänzend sei darauf verwiesen, dass aus der Bilanz der *****VW_Neu***** für das Jahr 2006 ersichtlich ist, dass nach dem Erwerb des Unternehmens der *****VW***** weitere 10 Millionen Euro an Zuschuss an die zur Unternehmensfortführung herangezogene *****VW***** gezahlt wurden und diese Zahlung in deren Bilanz auch als Kapitalrücklage ersichtlich ist. Damit hat *****VW_Neu***** wirtschaftlich weitere 10 Millionen Euro gleichsam als „zusätzlichen Kaufpreis“ für den erworbenen Betrieb aufwenden müssen.

Weiters sei darauf verwiesen, dass die Entwicklung des (negativen) EGT der *****VW***** im Beobachtungszeitraum keinesfalls die gleiche kontinuierliche Verbesserung zeigte, wie bei der *****GH*****, sondern vielmehr im vorletzten Jahr vor der Veräußerung an die *****VW_Neu***** eine Verschlechterung des EGT im Vergleich zum vorangegangenen (Rumpf)Geschäftsjahr erkennen lässt.

Trotz dieser diskontinuierlichen Entwicklung des EGT wurde auch hier von den Vertragsparteien die branchenübliche Umsatz/Unternehmenswert—Relation von 7:1 bei der Kaufpreisermittlung herangezogen.

Beweis: Gewinn— und Verlustrechnungen der *****VW***** für die Jahre 2001/2002, 2002, 2003 und 2004 samt Fremdvergleichsberechnung der Umsatz/Kaufpreisrelation in Bezug auf das Unternehmen der *****VW*****, ./14

Bilanzauszug der *****VW_Neu***** (FN *****VW_Neu_FN*****) für das Rumpfgeschäftsjahr 2005, ./15

Fremdvergleichsberechnung betreffend die Geschäftsjahre 2004 bis 2007 der *****GH***** und Gegenüberstellung des Durchschnitts der Umsatzerlöse mit dem Unternehmenswert, ./16
w.B.v.

*I) Zur Kritik des Gutachtens des SV ***KL****

*Zu der unter Punkt 2.2. der Niederschrift dargelegten Kritik an dem von den Berufungswerbern eingeholten und in der Schlussbesprechung erörterten Gutachten des Herrn SV ***KL*** wird darauf hingewiesen, dass diese Kritik in mehrerlei Hinsicht unzutreffend ist.*

Bewertungstichtag

[...]

Deshalb war im Rahmen der Unternehmensbewertung der sich den Geschäftsführern im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses, also im Juli 2008 bietende Informationsstand heranzuziehen. Die „große Wirtschaftskrise“ brach erst im Herbst 2008 aus und war im Juli 2008 nicht vorhersehbar und daher auch nicht zu berücksichtigen. Das Gutachten sollte nur überprüfen, ob die von den damaligen Vertragsparteien zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses im Juli 2008 vorgenommene Unternehmensbewertung einer sachkundigen Überprüfung standhält.

Das Gutachten hat daher richtigerweise bei der Beurteilung der im Juli 2008 vorgenommenen Unternehmensbewertung nicht die globale wirtschaftliche Entwicklung, wie sie sich als Folge der Wirtschaftskrise ab Herbst 2008 ergab, berücksichtigt.

Plandaten

In gleicher Weise erweist sich die dem Gutachten entgegengehaltene Kritik eines „unschlüssigen Ansatzes der Plandaten im Gutachten“ als unzutreffend. Einerseits wird von der Finanzbehörde auch hier wieder die „Wirtschaftskrise“ erwähnt, die der Gutachter zu berücksichtigen gehabt hätte und es wird weiters auf die Unternehmens—Plandaten für die Jahre 2008 bis 2012 Bezug genommen.

Für die Beurteilung, ob der im Juli 2008 angenommene Unternehmenswert und die damals auf Grund der vorliegenden Daten der vorangegangenen Geschäftsjahre 2004 bis 2007 prognostizierten Plandaten für die Jahre 2008 bis 2012 realistisch waren, kommt es nicht darauf an, welche Auswirkung die „Wirtschaftskrise“ auf die Jahre 2008 bis 2012 hatte.

[...]

*Wie das Gutachten darlegt, rechtfertigte der Trend, welcher sich aus der Entwicklung des EGT für die Jahre 2004 bis 2007 ergab, die im Juli 2008 veranschlagten „Plandaten für die Jahre 2008 bis 2012. Insofern ist besonders darauf hinzuweisen, dass das Gutachten des SV ***KL*** einen Unternehmenswert zum 31.12.2007 in Höhe von rund € 1.543.000,—und damit jedenfalls einen höheren Betrag ergibt, als im gegenständlichen Kaufvertrag angesetzt wurde.*

*Zutreffenderweise wird vom SV ***KL*** in seinem Gutachten allerdings klargestellt, dass die Berücksichtigung eines unverzinslichen und eigenkapitalersetzenden Darlehens als Abzugsposition bei der Ermittlung des Unternehmenswertes nicht fachgerecht ist und daher der Unternehmenswert hätte höher sein müssen.*

*m) Zur Unverzinslichkeit des Gesellschafterdarlehens der Firma ***CD_a*** (**CD***)*

*Wie oben bereits ausgeführt, war die Liquidität der „***Bf1_Gesellschaften***“ überaus angespannt und waren von der Hausbank nicht nur Sicherungsmaßnahmen (unter anderem auch die Verpfändung der Geschäftsanteile) sondern auch Aufsichtsmaßnahmen (Auferlegung einer Überwachung durch einen externen Unternehmensberater) verfügt worden.*

Das gegenständliche Gesellschafterdarlehen war unter diesen Umständen nicht nur nach den Bestimmungen des Eigenkapitalersatzrechtes als „eigenkapitalersetzend“ anzusehen, sondern musste auch den Vorgaben der Bank entsprechend wie Eigenkapital behandelt werden.

*Dem entsprach auch, dass dieses Gesellschafterdarlehen unverzinst blieb. Dieser Argumentation folgend wurde der SV ***KL*** damit beauftragt, eine Variante seines Gutachtens zu erstellen, in welcher er das Gesellschafterdarlehen der Firma ***CD_a*** als unverzinslich nicht als Abzugsposition vom Unternehmenswert zu berücksichtigen und zugleich den Kapitalisierungszinssatz nach den allgemeinen Regeln des Fachgutachtens zur Unternehmensbewertung zu ermitteln hatte.*

*Wie sich aus dem diesbezüglichen Gutachten des SV ***KL*** vom 21.05.2012 ergibt, gelangt man unter Zugrundelegung dieser Annahmen zu einem Unternehmenswert von rd. € 2.200.000,—und damit ebenfalls wieder zu einem höheren Betrag, als im gegenständlichen Kaufvertrag angesetzt wurde.*

*Beweis: Ergänzungsgutachten des Herrn SV ***KL*** mit Alternativberechnung vom 21.05.2012, ./17*

Schreiben der Erste Bank, (siehe oben unter d)

n) Zur Unterstellung einer „verdeckten Gewinnausschüttung“

Zum wiederholten Mal verweisen die Berufungswerber darauf, dass schon allein auf Grund des fremdüblichen und den Branchenusancen entsprechenden Kaufpreises die Annahme einer Begünstigungsabsicht widerlegt ist.

[...]

Bei gleichbleibender Relation dieser Beteiligungsverhältnisse wäre eine Verschmelzung der beiden Gesellschaften denkbar gewesen und hätte eine solche jene Steuerfolgen, wie sie sich nun ergeben, vermieden.

[...]

*Angesichts der nahezu völlig identen Beteiligungsverhältnisse der aus einer verdeckten Gewinnausschüttung allenfalls „letztbegünstigten Gesellschafter“ nämlich der Firma ***CD_a*** und der Frau ***EF*** ergab sich bei der Unternehmensbewertung im Zusammenhang mit dem gegenständlichen Kaufvertrag zwangsläufig ein unausweichliches „Bewertungs-Dilemma“.*

Würde der angenommene Unternehmenswert zu hoch sein (wie vorliegendenfalls von der Finanzbehörde unterstellt) so läge eine verdeckte Gewinnausschüttung zu Gunsten der Gesellschafter der kaufenden Gesellschaft vor.

Wäre der angenommene Unternehmenswert aber als „zu gering angenommen“ beurteilt werden, so hätte wiederum eine „verdeckte Gewinnausschüttung“ in die andere Richtung, nämlich zu Gunsten der Gesellschafter der verkaufenden Gesellschaft unterstellt werden können.

[...]

*Weder die Firma ***CD_a*** (Inhaber **CD***) noch Frau ***EF*** haben in irgendeiner Weise persönlich von diesem Kaufvertrag profitiert, der ausschließlich dazu diente, eine — aus (berechtigter) Sicht der Bank — unzumutbare und zerklüftete Struktur des Unternehmens zu straffen.*

[...]

2. Unrichtige rechtliche Beurteilung:

Selbst auf Grundlage jenes - unrichtig festgestellten - Sachverhaltes, von welchem die vorliegenden Bescheide ausgehen, erweisen sich diese als rechtlich unrichtig.

a) Der Körperschaftssteuerbescheid 2008 vom 12.03.2012 geht rechnerisch unrichtig von einer vollen jährlichen Abschreibung des Firmenwerts im Jahr 2008 und von einem Afa-Betrag von € 86.667,-- aus, während richtigerweise - unter Bedachtnahme auf den Vertragsstichtag 31.07.2008 - lediglich die Halbjahres-Afa von € 43.333,-- von der Gesellschaft in Anspruch genommen und gebucht wurde.

[...]

*b) Auch der Haftungsbescheid betreffend die KEST vom 14.03.2012 ist insofern unrichtig, als offensichtlich davon ausgegangen wird, die unterstellte „verdeckte Gewinnausschüttung“ hätte gleichermaßen für beide Gesellschafter, nämlich für Frau ***EF*** einerseits und für die Firma ***CD_a*** andererseits zu einer KEST—Pflicht geführt. Tatsächlich hätte — wenn überhaupt — eine solche „Gewinnausschüttung“ nur bei Frau ***EF*** zu einer KEST—Pflicht führen*

*können, weil nur diese den Geschäftsanteil im Privatvermögen hält. Bei der Firma ***CD_a*** stellt der Geschäftsanteil aber einen Teil des betrieblichen Vermögens dar, weshalb eine allfällige „Ausschüttung“ in der Erfolgsrechnung der Firma ***CD_a*** zu erfassen und von der Firma ***CD_a*** ertragssteuerlich zu versteuern gewesen wäre. Dies ergibt sich auch unmissverständlich aus RZ6148 der Einkommensteuerrichtlinien 2000 betreffend. „Zurechnung zu einer Einkunftsart“ gemäß § 27 Abs 1 Zi. 1 EStG. Auch aus RZ837 der KStr ergibt sich dies unzweifelhaft.*

Auch insofern wird jedenfalls der genannte Haftungsbescheid auf Grund der vorliegenden Berufung abzuändern sein, und ebenso der Bescheid über die Festsetzung des Säumniszuschlages.

Die Berufungswerber stellen daher den

B E R U F U N G S A N T R A G

*der unabhängige Finanzsenat wolle die bekämpften Bescheide, nämlich 1. Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Körperschaftssteuer 2008 vom 12.03.2012 zu Steuernr. ***BF1StNr1***, und 2. des Körperschaftssteuerbescheides vom 12.03.2012, Steuernr. ***BF1StNr1***, beide zugestellt am 16.03.2012, 3. Haftungsbescheid für den Zeitraum 2008 vom 14.03.2012 zu Steuernr. ***BF1StNr1***, zugestellt am 22.03.2012 und 4. Bescheid über die Festsetzung eines ersten Säumniszuschlages zu Steuernr. ***BF1StNr1***, aufheben und das wieder aufgenommene Abgabenverfahren bescheidmäßig dahingehend erledigen, dass die der Wiederaufnahme vorangegangenen Veranlagungen wieder hergestellt werden.*

Weiters stellt die Berufungswerberin nachstehende Anträge

A N T R A G

Gemäß § 284 Abs. 1 Z 1 BAO beantragen die Berufungswerber für den Fall einer Vorlage der Berufung an den UFS bereits jetzt, dass über ihre Berufung der gesamte Berufungssenat entscheide und dass überdies eine mündliche Verhandlung durch den UFS durchgeführt werde.

Begründung:

Im Hinblick auf die Komplexität des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes erscheint eine mündliche Verhandlung zur diesbezüglichen Darlegung und Erörterung erforderlich.

[...]“

Beschwerdevorentscheidung

Am 15.11.2013 erließ die belangte Behörde eine Beschwerdevorentscheidung hinsichtlich Körperschaftsteuer 2008. Bereits am 14.10.2013 hat die belangte Behörde eine

Beschwerdevorentscheidung hinsichtlich Haftungsbescheid/KESt erlassen. In beiden Beschwerdevorentscheidungen (damals: Berufungsvorentscheidung) wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Ergänzend zum Bericht über die Außenprüfung und der Niederschrift über die Schlussbesprechung wurde noch auf die Stellungnahme der Großbetriebsprüfung (Überschrift: Stellungnahme zur Berufungsschrift) verwiesen. Diese Stellungnahme lautet (auszugsweise):

[...]

„Dem Vorwurf der Berufungswerberin, wonach die Niederschrift v. 06.06.2011 den tatsächlichen Sachverhalt nicht vollständig wiedergegeben habe, kann grundsätzlich mit dem Argument begegnet werden, dass der um Einiges ausführlicher gestaltete Bericht iSd § 150 BAO als Ergänzung der - das Ergebnis der Schlussbesprechung zusammenfassenden - Niederschrift v. 06.06.2011 zu verstehen ist. Im Prüfbericht wurde jedenfalls noch deutlich umfassender dargestellt, weshalb die Abgabenbehörde die von der Berufungswerberin vertretene Rechtsansicht nicht teilt. Darüber hinaus darf auch nicht übersehen werden, dass die Abgabenbehörde vornehmlich Sachverhaltselemente zu würdigen hatte, die im gegenständlichen Fall entscheidungswesentlich erschienen für die Beurteilung der Frage, ob abgabenrechtlich eine verdeckte Ausschüttung vorliegt. Dazu kommt, dass die Abgabenbehörde nur all jene Sachverhaltselemente in Niederschrift gem 149 BAO und Prüfbericht gem § 150 BAO „aufnehmen“ konnte, die ihr bei Abfassung bekannt waren und nicht auch all jene, die erst im Rahmen des Berufungsverfahrens behauptet bzw. zur Kenntnis gebracht werden.“

[...]

*Die Abgabenbehörde kam insbesondere ihren - aus dem Untersuchungsgrundsatz iSd § 115 BAO ableitbaren - Verpflichtungen nach und beschäftigte sich besonders eingehend sowohl mit der vorgelegten „Unternehmensbewertung zum 31. Dezember 2007“, als auch mit dem - vom SV ***KL*** mit 25.03.2011 erstellten und von der Berufungswerberin gegen Ende des Außenprüfungsverfahrens vorgelegten Privatgutachtens über den „Unternehmenswert des operativen Betriebs der ***GH*** zum 31.12.2007“, welches schon im Rahmen der Schlussbesprechung kontrovers diskutiert wurde.*

[...]

*Das Schätzungsergebnis der Abgabenbehörde (Wert=0) war letztlich Konsequenz einer Kombination aus kritischer Auseinandersetzung mit den von der Berufungswerberin vorgelegten Beweismitteln („Unternehmensbewertung zum 31. Dezember 2007“; Schätzgutachten über den „Unternehmenswert des operativen Betriebs der ***GH*** zum 31.12.2007“) einerseits mit eigenständigen, am wirtschaftlichen Gehalt diverser sachverhaltsbezogener Umstände orientierten und stark an Erkenntnisse der Bewertungslehre*

angelehnten Überlegungen und Schlussfolgerungen andererseits, die der Berufungswerberin auch sämtlich zur Kenntnis gebracht wurden.

[...]

*Die Abgabenbehörde nimmt zu Pkt 1.b. der Berufungsschrift Stellung wie folgt:
Verträge zwischen nahen Angehörigen sind nach der Rspr des VwGH unbeschadet ihrer zivilrechtlichen Wirksamkeit für den Bereich des Abgabenrechts nur anzuerkennen, wenn sie*

- a. nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,*
- b. einen klaren, eindeutigen und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt aufweisen und*
- c. unter fremden Dritten unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären*

Dies deshalb, weil der zwischen fremden Geschäftspartnern bestehende Interessensgegensatz bei nahen Angehörigen auszuschließen ist (vgl. VwGH 26.7.2007, 2005/15/0013).

[...]

*Es wird zunächst auf die Bescheidbegründung verwiesen, aus der bereits hervorgeht, dass die ***Bf1*** mit Kaufvertrag v. 28.07.2008 zum Stichtag 31.07.2008 von der Schwestergesellschaft ***GH***, ***Ort2*** das Anlage- und Umlaufvermögen samt einiger, genau bestimmter, Verbindlichkeiten erwarb. Der Kaufvertrag v. 28.07.2008 lässt keinen Gesamtkaufpreis für die Sachgesamtheit Betrieb erkennen, sondern lediglich einen Kaufpreis für den „Firmenwert“. Der als Gegenleistung für den „Firmenwert“ geleistete Betrag iHv € 1.300.000 wurde lt. einem - im Rahmen des Außenprüfungsverfahrens - an das FA Hollabrunn/Korneuburg/Tulln gerichteten Schreiben v. 31.05.2010 des steuerlichen Vertreters wie folgt ermittelt:*

*„Das zu übernehmende Anlagevermögen und die Vorräte wurden von der Geschäftsführung bewertet. Die Lieferforderungen wurden unter dem Gesichtspunkt der Einbringlichkeit bewertet. Die sonstigen Verbindlichkeiten (Europay, Sodexho, etc.) Kassenbestände und das Kontoguthaben bei der Erste Bank wurden zu Nominalwerten angesetzt. Die zum Übernahmestichtag bestehenden rückgestellten Dienstnehmeransprüche für Abfertigungen, Urlaube, und Jubiläumsgelder wurden übernommen. Weiters wurden die Lieferverbindlichkeiten, die Bankverbindlichkeit bei der Erste Bank und Verbindlichkeiten gegenüber der Fa. ***CD_a*** insoweit übernommen, dass übernommene Aktiva und Passiva gleich hoch sind. Das so definierte zu übernehmende Vermögen (Gesamtheit der Vermögensgegenstände sowie Schulden, die dem Unternehmen für seine Leistungserstellung notwendigerweise zur Verfügung stehen) hat daher einen rechnerischen Wert von Null. Die erwerbende Gesellschaft sollte jedoch nicht nur Vermögensgegenstände übernehmen, sondern die wirtschaftlichen Einheiten, also auch alle bestehenden beschaffungs- und absatzseitigen Geschäftsbeziehungen. Der Firmenwert wurde aus dem Barwert der künftigen finanziellen Überschüsse ermittelt. Die Entrichtung des Kaufpreises erfolgte durch Übernahme der Verbindlichkeit gegenüber der Fa. ***CD_a*** in diesem Ausmaß.*

Grundsätzlich entspricht es – nach Ansicht der Abgabenbehörde - nicht den Gepflogenheiten des gewöhnlichen Geschäftsverkehrs, den Kaufpreis für einen Firmenwert zu vereinbaren, wie dies auf Seite 2 des gegenständlich zu würdigenden Kaufvertrages erfolgte. Schließlich ist der Firmenwert eine Saldogröße, die sich aus der Differenz zwischen dem geleisteten Kaufpreis für ein Unternehmen und dem buchmäßig erworbenen Vermögen ergibt und in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nicht Vertragsgegenstand sein kann. Nach Ansicht der Abgabenbehörde mangelt es der gegenständlich zu beurteilenden Vertragsbeziehung auch an einem eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt.

[...]

Die Abgabenbehörde nimmt zu Pkt 1.c. der Berufungsschrift Stellung wie folgt:

*Dass die Gläubiger im gegenständlichen Fall gerne bereit waren, in der Person des Käufers einen neuen und objektiv erkennbar „besseren Schuldner“ zu akzeptieren, bestreitet die Abgabenbehörde nicht. Im Gegenteil: Es kann sogar als erwiesen angenommen werden, dass die Bonität der gesamten „***Bf1_Gesellschaften***“ - wie die Berufungswerberin selbst ausführt - aufs Äußerste angespannt war. Dessen waren sich mit Sicherheit auch die vertretungsbefugten Organe der in die gegenständlich zu beurteilende Transaktion involvierten Kapitalgesellschaften bewusst. Dass die extrem schwierige Bonitätssituation eines von mehreren Motiven für den Abschluss des gegenständlichen Kaufvertrages darstellte, hat eine durchaus hohe Wahrscheinlichkeit für sich. Auf Umstände wie die von der Berufungswerberin eingeräumte Bonitätsschwäche sowie die manifeste Insolvenzgefahr führt die Abgabenbehörde immerhin auch das bewertungsmethodische Erfordernis zurück, dem - an durchschnittlicher Bonität orientierten und als Eingangsgröße für den WACC maßgeblichen - Fremdkapitalzinssatz entsprechende Credit Spreads aufzuschlagen, sodass dem Risiko des Fremdkapitalgebers angemessen Rechnung getragen wird.*

[...]

Die Abgabenbehörde nimmt zu Pkt 1.d. und Pkt 1.e. der Berufungsschrift Stellung wie folgt:

Wenn die Berufungswerberin vorbringt, dass dem Finanzamt Hintergrund und Vorgeschichte des gegenständlichen Kaufvertrages bekannt gewesen sei, so ist eingangs klarstellend anzumerken, dass „Vorgeschichte“ und „Hintergrund“ des gegenständlichen Kaufvertrages dem Finanzamt erst im Zuge des Außenprüfungsverfahrens zur Kenntnis gelangten und selbst diese offenbar nur auszugsweise. Dies ergibt sich schon aus dem Umstand, dass den Vertretern der Abgabenbehörde die nachstehenden, in der Berufungsschrift als „Beweise“ angeführten Unterlagen - wie dem Arbeitsbogen entnommen werden kann - im Zeitpunkt der Bescheiderlassung gar nicht bekannt gewesen sind:

[...]

*Dass sowohl von Seiten der Einkaufsorganisation "****MN****", der die*

****Bf1_Gesellschaften*** ab 2004 angehörten, wie insbesondere von Seiten der Hausbank, nämlich der Erste Bank (als leitende Bank des Haftungsverbundes der Sparkassen und damit auch der Sparkasse ***Ort5***, massiv und unter Androhung schärfster Konsequenzen gefordert wurde, die in viele Gesellschaften zersplitterte wirtschaftliche Einheit der "****Bf1_Gesellschaften****" zu straffen und zu konsolidieren, um damit Kosten und verlorene Synergien einzusparen, ist - nicht zuletzt aufgrund der von der Berufungswerberin vorgelegten Beweismittel glaubhaft und stützt dies auch die wohlbegründete Annahme der Abgabenbehörde, dass dem ungeheuren Risiko des Fremdkapitalgebers aus bewertungsmethodischer Sicht unbedingt durch einen Credit Spread für stark unterkapitalisierte bzw. insolvenzgefährdete Unternehmen Rechnung getragen hätte werden müssen.*

Es wird auch gar nicht angezweifelt,

*- dass eine außerordentliche Generalversammlung der ***GH*** - unter dem Druck der Gläubiger am 03.09.2007 - einberufen wurde*

*- dass die Beschlussfassung über die Verschmelzung der ***GH*** (FN ***GH_FN***) als übertragende Gesellschaft mit der ***AB*** (FN ***AB_FN***) als übernehmender Gesellschaft auf der Tagesordnung stand*

- dass bei Durchführung dieser Maßnahme eine wesentliche Straffung der mehrere Personen umfassenden "wirtschaftlichen Einheit Unternehmen" herbeigeführt werden hätten sollen

*- dass die vorgesehene Beschlussfassung nur deshalb unterblieb, weil der damalige Anwalt der Frau ***EF***, Herr Mag. ***RA***, sich bereits vor Beginn der Meinungsbildung zu diesem Tagesordnungspunkt gegen eine solche Beschlussfassung aussprach und damit klar war, dass ein gegen die Stimme der ***EF*** gefasster Beschluss jedenfalls von ***EF*** bekämpft werden würde.*

[...]

Nicht der Anschaffungsvorang „an sich“ wird beanstandet, sondern nur die unangemessene Höhe des zwischen den einander nahestehenden Kapitalgesellschaften vereinbarten Kaufpreises. In Anbetracht zahlreicher Indizienbeweise sprach eine überwiegende Wahrscheinlichkeit (>50%) für die begründete Annahme, dass - wie in der Bescheidbegründung ausführlich dargetan - neben der objektiven auch die subjektive Tatbestandsvoraussetzung einer verdeckten Ausschüttung erfüllt ist.

[...]

Wenn die Berufungswerberin behauptet, dass die Erste Bank eine unzulässige Einlagen-Rückgewähr mit sofortiger Fälligkeitstellung aller Kredite beantwortet hätte, so kann dieser

Argumentation nicht gefolgt werden. Erstens entspricht es einer Erfahrungstatsache („Wenn - dann mehr oder weniger häufig“), dass in Fällen, in denen die Abgabenbehörde verdeckte Ausschüttungen feststellt, Gläubigerbanken übersehen, dass auch der zu ihren Lasten gehende und im Gesellschaftsrecht verankerte Tatbestand der verbotenen Einlagenrückgewähr erfüllt war. Zweitens dürften die Gläubigerbanken im gegenständlichen Fall aus eigenwirtschaftlichen Interessen - aller Wahrscheinlichkeit nach - mehr daran interessiert gewesen sein, dass die ihnen gegenüber aushaftenden Verbindlichkeiten des „***Bf1_Gesellschaften***“ beglichen werden und viel weniger daran, wem (irgendeiner ***Bf1_Gesellschaften***, dem durch Pfandrecht belasteten Gesellschafter) dies letztlich gelingt. Drittens war die gegenständlich durchgeführte Transaktion durchaus im Sinne der Gläubigerbanken, die sich dadurch noch am Ehesten eine Genesung zumindest der „wirtschaftlichen Einheit“ erhofften. In diesem Zusammenhang ist viertens auf einen gravierenden Unterschied zwischen gesellschaftsrechtlich verbotener Einlagenrückgewähr und dem steuerlich relevanten Tatbestand des iSd § 8 (2) KStG iVm § 27 EStG aufmerksam zu machen. Nimmt eine Kapitalgesellschaft eine „Entreicherung“ in Kauf und wendet sie ihrer Schwestergesellschaft einen vermögenswerten Vorteil zu, so entsteht bei verdeckter Gewinnausschüttung im Gesellschaftsrecht ein direkter Rückgewährungsanspruch, während im Abgabenrecht die Zurechnung „im Dreieck“ über den gemeinsamen Gesellschafter erfolgt.

[...]

Die Abgabenbehörde nimmt zu Pkt 1. f.) der Berufungsschrift Stellung wie folgt:

Die Abgabenbehörde setzte sich zwar mit den von der Berufungswerberin angeführten Umständen - soweit sie im Verlauf der Schlussbesprechung angesprochen wurden - auseinander, gelangte aber - in ihrer freier Beweiswürdigung - genau zu jener Schlussfolgerung, die schon im Prüfbericht unter dem Titel „Unschlüssiger Ansatz der Plandaten in der Unternehmenswertermittlung zum 31.12.2007“ wie folgt festgehalten wurde: [...]
Der Berufungswerberin ist beizupflichten, wenn sie die Auffassung vertritt, dass eine Beurteilung im Jahr 2004, die noch dazu eine rein retrospektive ist, noch keine Aussage darüber zulässt, welchen Wert Unternehmensfilialen Ende Juli 2008 hatten. Gegenteiliges wurde von der Abgabenbehörde allerdings auch nicht behauptet.

Wenn die Berufungswerberin rügt, dass aus einem Parteienvertreter-Schriftsatz zitiert worden sei, der aus 2004 stamme, so wird diesbezüglich klargestellt, dass es der Abgabenbehörde beim auszugsweisen Vortrag des „Parteienvertreter-Schriftsatzes“ u. a. auch darum ging, auf die Notwendigkeit einer Vergangenheitsanalyse im Rahmen der Unternehmensbewertung hinzuweisen und den Vertretern der Berufungswerberin die schlüssig nachvollziehbaren, glaubhaften und im Wesentlichen wohl auch auf das Jahr 2008 umlegbaren Ausführungen betreffend Branchenwandel und angespannte Wettbewerbssituation (Baumax) zur Kenntnis zu bringen. In dem von ***RA2***, dem rechtlichen Vertreter des KR **CD***, verfassten und an

das BG ***Ort5*** gerichteten Schriftsatz v. 28.06.2004 heißt es: „Es ist bekannt, dass in Österreich - bezogen auf die Einwohnerzahl - überproportional viele Baumärkte angesiedelt sind und daher ein harter Preiskampf, welcher eindeutig über die Preise abgewickelt wird, geführt wird. Nur derjenige, welcher ein entsprechendes Angebot bietet - und das zu besten Preisen - ist konkurrenzfähig...Im Zuge der Entwicklung ist es dem Beklagten dann auch gelungen einige Baumärkte auf eine Größe von 5.000 - 6.000 m² zu vergrößern. Zuzufolge der mangelnden Liquidität ist es jedoch dem Beklagten nicht mehr gelungen, auf die derzeit übliche Verkehrsfläche, welche nämlich 10. 000 m² beträgt, umzurüsten bzw. aufzurüsten. Schon daraus kann erkannt werden, dass die seinerzeit rasche Expansion, welche außerdem nur fremdfinanziert war, nicht ausreichend abgesichert war um eine weitere Expansion zu ermöglichen. Es sei in diesem Zusammenhang nur darauf hingewiesen, dass in Deutschland bereits Baumärkte mit einer Verkaufsfläche von rund 30.000 m² errichtet werden. Auch die unmittelbaren Konkurrenten des Beklagten, wie etwa in ***Ort8*** die Firma Baumax, hat bereits in unmittelbarer Nähe größere Baumärkte mit größeren Verkehrsflächen, nämlich rund 8.000 m², errichtet. Diese unmittelbare Konkurrenz zwingt den Beklagten dazu, ebenfalls seine Baumärkte sofern es die Liquidität erlaubt – zu erweitern um seine Einkommenssituation zu sichern.“

[...]

Dass das Amtsgutachten des SV ***RS*** die Bewertung eines Unternehmens zum Gegenstand gehabt hätte, wurde von der Abgabenbehörde nie behauptet.

[...]

Betriebswirtschaftliche und/oder rechtliche Ausschüttungssperren sind von erheblicher Bedeutung für die Schätzung des Unternehmenswerts, zumal bei dessen Ermittlung nur jene finanziellen Überschüsse des Unternehmens herangezogen werden dürfen, die als Nettoeinnahmen auch tatsächlich in den Verfügungsbereich der Eigentümer gelangen. Dieser Meinung ist offenbar auch die Berufungswerberin, zumal sie selbst ausführt: „Gemäß dem Fachgutachten zur Unternehmensbewertung, KFS BW 1 leitet sich der Wert eines Unternehmens aus dem Barwert der mit dem Eigentum am Unternehmen verbundenen Zuflüsse an die Unternehmenseigner abzüglich allfälliger Einlagen ab, die aus der Fortführung des Unternehmens und aus der Veräußerung etwaigen nicht betriebsnotwendigen Vermögens erzielt werden. Es ist daher bei der Bewertung eines Unternehmens strikt zahlungsorientiert vorzugehen,..“

Bei Ermittlung eben dieser Nettoeinnahmen sind als Nebenbedingungen gesellschaftsrechtliche Ausschüttungsfähigkeit und die Finanzierung der Ausschüttung zu beachten. Rechtlich sind sogenannte „Ausschüttungssperren“ insbesondere für den Erhalt des Mindesthaftungsvermögens beachtlich. (Vgl. Blaschke, in: Schacht/Fackler (Hrsg.), Praxishandbuch Unternehmensbewertung, 2. Auflage (2009) 100;)

Dem Fachgutachten KFS BW 1 idF 2006 kann entnommen werden, dass bei der Ermittlung künftiger finanzieller Überschüsse rechtliche Ausschüttungsrestriktionen zu berücksichtigen sind. Unter Berücksichtigung des negativen Eigenkapitals und vor dem Hintergrund der besonders angespannten Liquiditätssituation bei der Berufungswerberin war - ungeachtet der rechtlichen Ausschüttungssperre - zum Bewertungssticht 31.08.2008 wohl auch von einer betriebswirtschaftlich gebotenen Ausschüttungssperre auszugehen.

[...]

Die Abgabenbehörde nimmt zu Pkt 1. g.) der Berufungsschrift Stellung wie folgt:

[...]

Nimmt eine Kapitalgesellschaft eine „Entreicherung“ in Kauf und wendet sie ihrer Schwestergesellschaft einen vermögenswerten Vorteil zu, so greift bei verdeckter Gewinnausschüttung im Gesellschaftsrecht ein direkter Rückgewährungsanspruch ein, während im Abgabenrecht die Zurechnung „im Dreieck“ über den gemeinsamen Gesellschafter erfolgt. (Vgl. Karollus, in: Leitner (Hrsg.) Handbuch der verdeckten Ausschüttung (2010) 13 sowie detailliert 31;)

Das Tatbild der verdeckten Ausschüttung setzt nicht voraus, dass die bei der Kapitalgesellschaft eintretende Vermögensminderung (= verhinderte bzw. geduldete Vermögensmehrung) beim Gesellschafter (Person mit gesellschafterähnlicher Stellung) zum Zufluss des Vermögensvorteils führt. Die zu Lasten der Kapitalgesellschaft gehende Zuwendung kann darin gesehen werden, dass eine mit dem Gesellschafter verbundene juristische Person Nutzen aus dem von der Körperschaft gewährten Vorteil zieht. (VwGH 19.09.2007, 2004/13/0108;) Ertragsteuerlich ist die Vorteilseinräumung eines „Angehörigen so zu behandeln, als hätte der Gesellschafter einen geldwerten Vorteil erhalten und ihn an eine ihm nahe stehende juristische Person weitergegeben. (BFH 07.11.2007, II R 28/06; Renner, ÖStZ 2007/936, 454;)

Wenn die Berufungswerberin argumentiert, dass für die Bank eine „fremdübliche Verzinsung dieses Darlehens“ zum damaligen Zeitpunkt ebenfalls nicht akzeptabel“ gewesen sei, so ist diesem Vorbringen entgegenzuhalten, dass der Schätzung des objektivierten Unternehmenswerts selbstredend das Risiko eines „fremden“ Fremdkapitalgebers (Gläubigers) zu Grunde zu legen ist. Auf die bisherigen Kreditkonditionen kommt es dabei - im Hinblick auf die Ermittlung des Unternehmenswerts nach einhelliger Auffassung in der Fachliteratur nicht mehr an. Zu untersuchen ist, welcher Zins unter aktuellen Marktbedingungen für die Aufnahme von Fremdkapital mit vergleichbarem Risiko zu zahlen wäre und nicht die Höhe der in der Vergangenheit gezahlten Zinssätze. Für die Ermittlung des WACC ist die Renditeerwartung aus Sicht der Fremdkapitalgeber und nicht der vertraglich vereinbarte Fremdkapitalzins von Relevanz. (Vgl. Volkart, Kapitalkosten und Risiko (2008) 161 f; Homburg/Stephan/Weiß, DBW 2004, 277; Meitner/Streitferdt, Unternehmensbewertung (2011) 17 f; vgl. Baecker/Gleißner/Hommel, M & A Review 2007, 270 ff;) Wenn - wie die Berufungswerberin

*behauptet - eine fremdübliche Verzinsung der „Verbindlichkeit ***CD_a***“ seitens der Bank nicht akzeptiert worden wäre, so indiziert dies besonders eindrucksvoll das hohe Ausmaß des - aus unternehmensbewertungsmethodischer Sicht zu beachtenden - Risikos für den „gedachten“ fremden und neu hinzutretenden Fremdkapitalgeber. Dem enormen Ausfallswagnis wäre - wie bereits an anderer Stelle angemerkt - durch den Ansatz entsprechender Credit Spreads angemessen Rechnung zu tragen gewesen. Diese Annahme liegt auch vor dem Hintergrund des der Berufungsschrift zu entnehmenden Vorbringens nahe, wonach der Handelsspielraum des ***Bf1_Gesellschaften*** bereits auf ein Minimum reduziert worden war.*

Die Abgabenbehörde nimmt zu Pkt) 1.h. der Berufungsschrift Stellung wie folgt:

*Dem Vorbringen der Berufungswerberin, wonach auch eine fremdübliche Verzinsung des Gesellschafterdarlehens nichts an einer positiven Entwicklung der EGTs (2004= -255.000; 2005= -196.000; 2006= -26.000; 2007=-13.000) geändert hätte, muss - um Missverständnissen vorzubeugen - entgegengehalten werden, dass auch die - von der Berufungswerberin angesprochene und in der „Unternehmenswertermittlung zum 31.Dezember 2007“ abgebildete Entwicklung bei gebotener Erfassung der „Verbindlichkeit Fa ***CD_a***“ im Rahmen der „Unternehmenswertermittlung zum 31.Dezember 2007“ unter Bedachtnahme auf das Nettoverfahren („Equity-Ansatz“) – allein aufgrund des enorm hohen Risikos für den Fremdkapitalgeber - bewertungsmethodisch zu ausschließlich negativen Flows to Equity geführt hätte.*

Bei Anwendung des Bruttoverfahrens („Entity-Ansatz“) nach dem WACC-Konzept wäre - durch Kapitalisierung der Free-Cash Flows (Fiktion vollständiger Eigenfinanzierung, d.h. Hinzurechnung der im EGT berücksichtigten bonitätsadäquaten Fremdkapitalkosten) mit dem WACC (= nach der Kapitalstruktur gewichteter Mischsatz aus Eigen- und Fremdkapitalkosten im Verhältnis der Marktwerte von Eigen- und Fremdkapital) zunächst ein „Marktwert des Gesamtkapitals“ zu ermitteln gewesen. Der „Marktwert des Eigenkapitals“ (=Unternehmenswert) hätte sich erst ergeben, nachdem der - „Marktwert des Fremdkapitals“ vom „Marktwert des Gesamtkapitals“ abgezogen worden wäre.

Wenn die Abgabenbehörde in ihrer Bescheidbegründung ausführte, dass Plandaten, die von den Cashflows der letzten Jahre maßgeblich abweichen, der Ertragsprognose des ankaufenden Geschäftsführers nur dann zu Grunde gelegt werden hätten dürfen, wenn zum maßgeblichen Bewertungsstichtag 31.07.2008 auch ausreichend konkrete Anhaltspunkte für eine „plötzliche“ Besserung der Ertragslage „inmitten der großen Wirtschaftskrise“ erkennbar gewesen wären, so ist diesbezüglich anzumerken, dass bereits am 9.08.2007 die als Teil der globalen Weltwirtschaftskrise aufzufassende Finanzkrise einsetzte, zumal an diesem Tag die Zinsen für Interbankfinanzkredite sprunghaft angestiegen waren. Die Krise äußerte sich weltweit zunächst in Verlusten und Unternehmenszusammenbrüchen der Finanzbranche und erreichte

ihren vorläufigen Höhepunkt erst durch den Zusammenbruch der US-amerikanischen Großbank Lehman Brothers Mitte September 2008. Die Krise übertrug sich durch Produktionssenkungen und Unternehmenszusammenbrüche auf die Realwirtschaft.

[...]

Auch das der Berufungsschrift hervorgehende Vorbringen, wonach die Entwicklung der EGTs eine stetige und ununterbrochene Verbesserung der Ertragslage erkennen hätten lassen, vermag vor dem Hintergrund ausnahmslos negativer EGTs im Beobachtungszeitraum und unter dem Vorzeichen eines hohen negativen Eigenkapitals sowie unter Bedachtnahme darauf, dass das Anlagevermögen keine nennenswerten stille Reserven aufwies, - für sich gesehen noch keinesfalls die Annahme zu rechtfertigen, dass auch ein fremder Dritter seiner Prognose positive Werte zugrunde gelegt hätte.

Festzuhalten ist überdies, dass im Rahmen der Unternehmensbewertung - nach hA in Lehre und Schrifttum - grundsätzlich nicht auf EGTs, sondern vielmehr auf Free Cash Flows bzw. Flows to Equity abzustellen ist.

[...]

Die Abgabenbehörde nimmt zu Pkt i) der Berufung wie folgt Stellung:

Im Rahmen der Auseinandersetzung mit der beigebrachten „Unternehmenswertermittlung zum 31.12.2007“ gelangte die Abgabenbehörde zur Auffassung, dass der vom Verfasser dieses Unterlage zum Ansatz gebrachte Kapitalisierungszinssatz in einer Art und Weise berechnet wurde, die zum einen unschlüssig und zum zweiten auch im Widerspruch zum aktuellen Stand der Unternehmensbewertungswissenschaft steht.

Der vom Verfasser der „Unternehmenswertermittlung zum 31. Dezember 2007“ berechnete WACC=3,8% lässt der Höhe nach nur den Schluss zu, dass der Berechnung des WACC gar kein „Marktwert des Eigenkapitals“ (=Unternehmenswert), sondern ausschließlich ein „Marktwert des Fremdkapitals“ zu Grunde gelegt wurde. Da in die WACC-Berechnung ganz offensichtlich gar kein „Marktwert des Eigenkapitals“ Eingang gefunden hat, musste die Abgabenbehörde - unter Bedachtnahme auf den Stand der Unternehmensbewertungswissenschaft - zur Annahme gelangen, dass der - mit dem „Marktwert des Eigenkapitals“ gleichzusetzende - Unternehmenswert des Bewertungsobjekts nicht > 0 sein kann.

[...]

Diese einschränkenden Prämissen implizieren, dass bei riskantem Fremdkapital, schwankenden Fremdkapitalbeständen im Detailplanungszeitraum oder auch bei einem Wachstum in der Rente von der Nichtanwendbarkeit der „Standard Textbook“ Formel auszugehen ist. (Vgl. Enzinger/Kofler, RWZ 2011/16). Schließlich sollten die Fremdkapitalkosten marktübliche Renditeforderungen der Fremdkapitalgeber repräsentieren. Sie sind nicht aus dem historischen

oder tatsächlichen Zinsaufwand des Unternehmens abzuleiten, sondern aus den aktuellen, marktüblichen Gegebenheiten. (Vgl. Volkart, Kapitalkosten und Risiko (2008) 161 f; Homburg/Stephan/Weiß, DBW 2004, 277; Meitner/Streitferdt, Unternehmensbewertung (2011) 17 f; vgl. Baecker/Gleißner/Hommel, M & A Review 2007, 270 ff;)

[...]

Bei sanierungsbedürftigen bzw. bonitätsschwachen Unternehmen wie dem Bewertungsobjekt wäre ob des höheren Ausfallsrisikos für die Fremdkapitalgeber auf keinen Fall von einer risikolosen Verzinsung des Fremdkapitals auszugehen gewesen. Die Vernachlässigung des Ausfallsrisikos würde zu systematischen Fehleinschätzungen führen. (vgl. Pankoke/Petersmeier, Der Zinssatz in der Unternehmensbewertung, in: Schacht/Fackler, Praxishandbuch Unternehmensbewertung (2009) 128;) Wird die marktübliche Renditeforderung der Fremdkapitalgeber in der CAPM-Formel sachgerecht erfasst, so ist zusätzlich zu dem - beim Verfasser der „Unternehmenswertermittlung zum 31. Dezember 2007“ unberücksichtigt gebliebenen - Betafaktor des Eigenkapitals ein - beim Verfasser der „Unternehmenswertermittlung zum 31. Dezember 2007“ ebenfalls unberücksichtigt gebliebener - Betafaktor des Fremdkapitals zu berechnen. (vgl. Nestler, Die Bewertung von sanierungsbedürftigen Unternehmen (2007) 42 f unter Berufung auf Mandl/Rabel, Unternehmensbewertung (1997) 300; Pankoke/Petersmeier, Der Zinssatz in der Unternehmensbewertung, in: Schacht/Fackler (Hrsg.), Praxis der Unternehmensbewertung (2009) 128 ff;)

[...]

Die Höhe des Fremdkapitalrisikozuschlags für das Fremdkapital ist einzelfallbezogen und auf der Grundlage einer schlüssigen Beweiswürdigung zu ermitteln. Bei der Bestimmung der Fremdkapitalkosten ist stets zu untersuchen, welcher Zins unter aktuellen Marktbedingungen für die Aufnahme von Fremdkapital mit vergleichbarem Risiko zu zahlen wäre und nicht etwa die Höhe der in der Vergangenheit dem Bewertungsobjekt verrechneten Zinssätze. (Vgl. Volkart, Kapitalkosten und Risiko (2008) 161 f; Homburg/Stephan/Weiß, DBW 2004, 277; Meitner/Streitferdt, Unternehmensbewertung (2011) 17 f; vgl. Baecker/Gleißner/Hommel, M & A Review 2007, 270 ff;)

Für die Bestimmung der Fremdkapitalkosten ist besonders die Ausfallwahrscheinlichkeit von großer Bedeutung. Im Unternehmensrating spiegelt sich diese Ausfallwahrscheinlichkeit in Form der Credit-Spreads, die zum risikolosen Zinssatz addiert werden.

Der interessierende Credit Spread kann - unter Bezugnahme auf vergleichbare Unternehmen, für die ein Anleihenrating bekannt ist, prognostiziert werden. Im Hinblick auf Unternehmen, die nicht bei den großen Agenturen „geratet“ sind, ist durch Kennzahlenvergleiche und Auswertung qualitativer Faktoren ein Rating zu schätzen. Im Schrifttum wird empfohlen, zwecks

Vereinfachung ein synthetisches Rating unter Bezugnahme auf den Zinsdeckungsgrad bzw. das Verhältnis von EBIT/Zinsaufwand zu ermitteln. Eine typische ratingrelevante Kennzahl ist - insbesondere bei insolvenzgefährdeten Unternehmen - das Verhältnis Eigenkapital/Fremdkapital. (vgl. Pankoke/Petersmeier, Der Zinssatz in der Unternehmensbewertung, in: Schacht/Fackler, Praxishandbuch Unternehmensbewertung (2009) 128;)

*Dass die Ausfallwahrscheinlichkeit außerordentlich hoch war, wird im gegenständlichen Fall durch den Stand des negativen Eigenkapitals veranschaulicht. In Anbetracht der Situation, in der sich das Bewertungsobjekt zum maßgeblichen Stichtag 28.07.2008 befand, hätte sich ein Fremdkapitalgeber bei Berechnung des Credit Spreads sicherlich an der Kennzahl Eigenkapital/Fremdkapital orientiert und nicht an dem ausschließlich auf prognostizierten Daten beruhenden Zinsdeckungsgrad. Unter Bezugnahme auf ein synthetisches Rating, wie es sich aus der Kennzahl Eigenkapital/Fremdkapital ergeben hätte, wäre ein hoher Credit Spread iHv anzusetzen. Die nunmehr im Berufungsverfahren beigebrachten Beweismittel (Vgl. Schreiben der ERSTE Bank v. 13.08.2008; vgl. auch Gesprächsprotokoll der ***MN***/Kreditausschuss v. 20.05.2008;) einerseits und die zahlreichen Vorbringen der Berufungswerberin andererseits zeigen auf, wie wenig kreditwürdig das Bewertungsobjekt im Zeitraum 2007-2008 war und dass es sich obendrein auch noch in akuter Insolvenzgefahr befand.*

[...]

Unter Bezugnahme auf ein synthetisches Rating, wie es sich aus der Kennzahl Eigenkapital/Fremdkapital ergeben hätte, wäre - nach Ansicht der Abgabenbehörde - wohl der Ansatz eines hohen Credit Spreads angemessen gewesen. Dies gilt umso mehr unter dem Gesichtspunkt, dass die Ausführungen der Berufungswerberin sogar die Vermutung nahe legen, dass die veräußernde Gesellschaft überhaupt nicht mehr kreditwürdig war.

Wenn die Berufungswerberin einwendet, dass Stand und Höhe des Eigenkapitals - ob positiv oder negativ - so lange keinen Einfluss auf den Unternehmenswert hätten, solange diese nicht zu Kapitalflüssen an die oder von den Unternehmenseigentümern führen und entscheidend für den Wert eines Unternehmens in erster Linie der künftige Cashflow ab dem Bewertungsstichtag sei, so kann dieser Argumentation unter Bedachtnahme auf die - dem aktuellen Stand der Unternehmensbewertungswissenschaft entsprechenden - Erkenntnisse der Bewertungslehre nicht gefolgt werden, zumal bei bonitäts- und sanierungsbedürftigen Unternehmen wie dem gegenständlichen - neben den künftigen Cash Flows und den diesbezüglich wirkenden Ausschüttungsrestriktionen - vor allem auch die Risiken des Fremdkapitalgebers und die Erwartung der damit einhergehenden Kosten besonders stark auf das Ergebnis einer Unternehmensbewertung „durchschlagen“. Anders als von der Berufungswerberin behauptet, ist es - nach Ansicht der Abgabenbehörde - von großer Bedeutung, zu welchen Konditionen und

in welchem Ausmaß ein individueller Unternehmensinhaber für den Betrieb des Unternehmens Fremdkapital in Anspruch nehmen muss.

*Wenn die Berufungswerberin zum Ausdruck bringt, dass für den Wert einer Betriebsstätte in der gegenständlichen Branche insbesondere der Umsatz und die aus dem Umsatz ableitbare Präsenz auf dem einschlägigen Markt maßgeblich sei und dass sich aus dem Fremdvergleich mit Veräußerungen von der gleichen Branche angehörenden Unternehmen das Verhältnis 1 (=durchschnittlichem Jahresumsatz): 7 (=Firmenwert) ergeben habe, [...] so ist diesem Vorbringen primär entgegenzuhalten, dass der Geschäftsführer der Berufungswerberin seine Preisakzeptanz im Verlauf des Außenprüfungsverfahrens zunächst ausschließlich unter Berufung auf die der Abgabenbehörde vorgelegte „Unternehmenswertermittlung zum 31. Dezember 2007“ zu begründen und zu rechtfertigen suchte. In diesem - von der Berufungswerberin vorgelegten - Beweismittel findet sich aber nicht einmal eine Andeutung im Hinblick auf die Durchführung eines branchenspezifischen „Vergleichsverfahrens“ im Rahmen der seinerzeitigen Preisfindung. Nämliches gilt übrigens auch für das - erst gegen Ende des Außenprüfungsverfahrens in Auftrag gegebene – Privatgutachten. ***KL*** legte seiner Wertfindung ebenfalls keine Relation zwischen „Umsatz und Unternehmenswert“ zugrunde. Außerdem brachten weder der Geschäftsführer der Berufungswerberin, noch dessen steuerlicher Vertreter im Verlauf des Außenprüfungsverfahrens zur Sprache, dass man die Akzeptanz des - von der veräußernden Kapitalgesellschaft verlangten - Preises im Sommer 2008 auf die Erkenntnisse aus „Vergleichstransaktionen“ gestützt habe. Dagegen, dass dem doch so war, spricht daher - nach Ansicht der Abgabenbehörde - eine überwiegende Wahrscheinlichkeit.*

[...]

*Die Abgabenbehörde nimmt zu Pkt 1. j. betreffend „Fremdvergleich zum seinerzeit stattgefundenen Unternehmenskauf ***TU***“ Stellung wie folgt:*

*Die „***TU***“-Transaktion ist der gegenständlich zu beurteilenden Transaktion nicht vergleichbar, weil sich sowohl die Fundamentalmarktdaten als auch die Branchenentwicklung und -situation seit 1996 stark verändert haben. (Vgl. Schacht/Fackler, Unternehmensbewertung auf Basis von Multiplikatoren, in: Schacht/Fackler Praxishandbuch Unternehmensbewertung (2005) 260; Vgl. Bömelburg, Vorbereitung der Unternehmensbewertung, in: Peemöller (Hrsg.) Praxishandbuch der Unternehmensbewertung (2009) 166 f.;) An der Beurteilung der - durch die Berufungsschrift aufgeworfenen - Frage, ob die „***TU***“-Transaktion aus dem Jahr 1996 mit der gegenständlichen Transaktion in 2008 vergleichbar ist, musste die Abgabenbehörde zwangsläufig auch scheitern, zumal ihr die dafür erforderlichen Daten seitens der Berufungswerberin gar nicht zur Verfügung gestellt wurden. U.a. stellt sich die Frage nach dem umfassenden Bilanzbild der seinerzeit veräußerten Betriebsstätten.*

[...]

*Die Abgabenbehörde nimmt zu Pkt 1. k. der Berufungsstellungnahme betreffend „Fremdvergleich zum Unternehmensverkauf „***VW***“ im Jahr 2004 Stellung wie folgt:*

Ein Unternehmenswert kann konzeptionell nicht anhand von Vergleichsverfahren ermittelt werden, weil weder die Besonderheiten des Bewertungsobjekts, noch allfällige Besonderheiten in der Beziehung zum Bewertungssubjekt in eine derart grobe Marktschätzung einbezogen werden. (Vgl. Aschauer, Unternehmensbewertung beim Gesellschafterausschluss (2009) 127 unter Berufung auf Drukarczyk/Schüler, Unternehmensbewertung (2007) 473 und Mandl/Rabel, Unternehmensbewertung - eine praxisorientierte Einführung (1997) 258 ff;) Mit Hilfe des umstrittenen Vergleichsverfahrens wird das Ziel verfolgt, ein „Preisfindungswissen“ des Marktes, das aus Transaktionspreisen abgelesen werden kann, auf ein bestimmtes Unternehmen zu übertragen. Dabei wird gelegentlich die als zentral für jedes Vergleichsverfahren anzusehende Prämisse übersehen, wonach nur „Vergleichbares verglichen“ werden kann. Bei Unternehmen handelt es sich aber um heterogene Komplexe, die sich stark voneinander unterscheiden. (Vgl. Aschauer, Unternehmensbewertung beim Gesellschafterausschluss (2009) 126;)

[...]

Vor allem ist auf die in den Jahresabschlüssen nicht ausgewiesenen immateriellen Wirtschaftsgüter wie Markenrechte, Kundenstöcke, Know How usw. Bedacht zu nehmen. Unterschiedliche Kapitalstrukturen und/oder Ratings, bzw. Ausschüttungsrestriktionen könnten einer Vergleichbarkeit ebenso im Wege stehen.

*Der Berufungsschrift lassen sich unter Pkt 1. j. und 1. k. keinerlei detaillierte Analysen hinsichtlich der „***TU***“ oder der „***VW***“ entnehmen. Zudem wurden die Schlussfolgerungen der Berufungswerberin offensichtlich nur auf Basis jener Daten (Umsatz, EGTs, Abschreibungen) gezogen, die aus den Gewinn- und Verlustrechnungen ersichtlich sind. Diese können - für sich allein - jedoch keinen Aufschluss über den aus der Bilanz hervorgehenden Verschuldungsgrad der „***VW***“ geben, sodass sich nicht einmal die Frage klären lässt, ob das von der Berufungswerberin ins Treffen geführte Unternehmen mit dem besonders bonitätsschwachen und insolvenzgefährdeten Bewertungsobjekt (synthetisches Rating) überhaupt vergleichbar ist. Auch unter diesem Gesichtspunkt kann die Berufungswerberin aus dem Verweis darauf, dass auch beim Kaufvertrag „***VW***“ eine Relation zwischen Unternehmenswert und Umsatz im Verhältnis 7:1 zu Grunde gelegt wurde, nichts für ihren Standpunkt gewinnen.*

[...]

Durch Anwendung eines Umsatzmultiplikators wird häufig aber nur der potentielle Marktpreis des Goodwills abgeschätzt. Wer den potentiellen Marktpreis eines Handelsunternehmens sachgerecht erheben will, muss zum Ergebnis aus der Multiplikation von Umsatz und relevantem Umsatzmultiplikator noch den Substanzwert des sonstigen Vermögens (z. B. Betriebsliegenschaft, Warenlager, Forderungen) abzüglich der zum Bewertungsstichtag

vorhandenen Verbindlichkeiten hinzurechnen. Die Vorgehensweise der Berufungswerberin, Umsatzmultiplikatoren aus Transaktionen herzuleiten, welche möglicherweise wesentlich bonitätsstärkere bzw. weniger insolvenzgefährdete Unternehmen betreffen, um diese Umsatzmultiplikatoren dann 1:1 auf das sehr hoch verschuldete Bewertungsobjekt umzulegen, dem zum Bewertungsstichtag - den Aussagen der Berufungswerberin zufolge – kein (unbeteiligtes) Bankinstitut mehr Kredit gewährt hätte, erscheint in diesem Lichte unschlüssig und steht – nach Ansicht der Abgabenbehörde - in klarem Widerspruch zum aktuellen Stand der Unternehmensbewertungswissenschaft. (Vgl. Mandl/Rabel, Methoden der Unternehmensbewertung (Überblick), in: Peemöller (Hrsg.) Praxishandbuch der Unternehmensbewertung (2009) 81;)

[...]

Die Abgabenbehörde nimmt zu Pkt 1. I. der Berufungsschrift „Zur Kritik des Gutachtens des SV ***KL***“ Stellung wie folgt:

Wenn die Berufungswerberin den Standpunkt vertritt, dass die „große Wirtschaftskrise“ erst im Herbst 2008 ausbrach und im Juli 2008 noch nicht vorhersehbar gewesen und daher auch nicht zu berücksichtigen gewesen sei, so ist dem wie folgt entgegenzuhalten:

Dass die als Teil der globalen Weltwirtschaftskrise aufzufassende Finanzkrise bereits am 9.08.2007 einsetzte, zumal an diesem Tag die Zinsen für Interbankfinanzkredite sprunghaft angestiegen waren, wurde weiter oben bereits zum Ausdruck gebracht. Die Krise äußerte sich weltweit zunächst in Verlusten und Unternehmenszusammenbrüchen der Finanzbranche und erreichte dann ihren vorläufigen Höhepunkt durch den Zusammenbruch der US-amerikanischen Großbank Lehman Brothers Mitte September 2008. Die Krise übertrug sich durch Produktionssenkungen und Unternehmenszusammenbrüche auf die Realwirtschaft.

Dass es bereits im Jahr 2007 wirtschaftliche Krisenerscheinungen gab, ist evident.

[...]

Die Abgabenbehörde nimmt zu Pkt) 1. m. der Berufungsschrift wie folgt Stellung:

Wenn die Berufungswerberin zum Ausdruck bringt, dass sie dem SV ***KL*** den Auftrag erteilt, eine Variante seines Gutachtens erstellen zu lassen, in der die gegenüber dem Gesellschafter aushaftende und in den letzten Jahren vor dem Bewertungsstichtag unverzinst gebliebene Darlehensverbindlichkeit vom „Marktwert des Gesamtwertkapitals“ nicht als „Marktwert(anteil) des Fremdkapitals“ zum Abzug gebracht wird [...] so muss diese erstens unschlüssige und zweitens im Widerspruch zum aktuellen Stand der Unternehmensbewertungswissenschaft stehende Vorgehensweise als Differenzbetrag zwangsläufig zu einem völlig überhöhten „Marktwert des Eigenkapitals“ (= „Unternehmenswert“) führen.

[...]

*Nach entsprechender Aufforderung durch die Abgabenbehörde teilte Hr. Mag. ***Stb*** als steuerlicher Vertreter der Berufungswerberin in einem - an das Finanzamt Hollabrunn Korneuburg Tulln gerichteten - Schreiben v. 31.05.2010 mit, wie der Kaufpreis für den Betrieb der Baumärkte und des Baustoffhandels an den Standorten ***Ort4*** und ***Wien*** ermittelt wurde:*

*Die mit Schreiben v. 31.05.2010 durch ***Stb-Kanzlei*** - Steuerberater der Abgabenbehörde mitgeteilte Ermittlung des Kaufpreises, wonach die Entrichtung des Kaufpreises durch die Übernahme der gegenüber dem Einzelunternehmen Fa. ***CD_a*** aushaftenden Verbindlichkeit erfolgte, steht in klarem Widerspruch zu den Aussagen des SV ***KL***.*

[...]

Die Abgabenbehörde nimmt zu Pkt 1. n. der Berufungsschrift betreffend "Zur Unterstellung einer "verdeckten Gewinnausschüttung" wie folgt Stellung:

[...]

*Wenn die Berufungswerberin ins Treffen führt, dass weder die Firma ***CD_a*** (Inhaber **CD***) noch Frau ***EF*** in irgendeiner Weise persönlich vom geschlossenen Kaufvertrag profitiert hätten, der ausschließlich dazu gedient habe, eine - aus berechtigter Sicht der Bank - unzweckmäßige und zerklüftete Struktur des Unternehmens zu straffen, so ist dem entgegenzuhalten, dass die zu Lasten der Kapitalgesellschaft gehende Zuwendung darin gesehen werden kann, dass eine mit dem Gesellschafter nahestehende juristische Person Nutzen aus dem von der Körperschaft gewährten Vorteil zieht.*

[...]

Die veräußernde Kapitalgesellschaft deckte im gegenständlichen Fall keine stille Reserven auf, während die erwerbende Kapitalgesellschaft - als Ausfluss der Transaktion - einen steuerlich abschreibungsfähigen Firmenwert aktivierte."

Vorlageantrag

Mit Schreiben vom 15.11.2013 gab die Beschwerdeführerin bekannt, dass sie die Beschwerdeentscheidung hinsichtlich KEst-Haftungsbescheid und des ersten Säumniszuschlages am 28.10.2013 erhalten hatte.

Der Vorlageantrag vom 15.11.2013 lautet:

Vorlageantrag gem. § 276 Abs. 2 BAO

Sehr geehrte Damen und Herren!

Mit Schreiben vom 21. Mai 2012 wurde gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Körperschaftsteuer 2008 vom 12.3.2012, gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2008 vom 12.3.2012, gegen den Haftungsbescheid für den Zeitraum 2008 vom 14.3.2012 und gegen den Bescheid über die Festsetzung eines ersten Säumniszuschlages das Rechtsmittel der Berufung eingebracht.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 14.10.2013, zugestellt am 28.10.2013, wurden die Berufungen gegen den Haftungsbescheid 2008 und gegen den Bescheid über die Festsetzung eines ersten Säumniszuschlages als unbegründet abgewiesen.

Im Namen und im Auftrag unserer Mandantin stellen wir den Antrag auf Entscheidung über die o.a. Berufungen durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gem. § 276 Abs. 2 BAO.

Mit dem Ersuchen um antragsgemäße Erledigung zeichnen wir

Bereits mit Schreiben vom 12.12.2013 gab die Beschwerdeführerin wie folgt bekannt, dass sie die Beschwerdeentscheidung hinsichtlich Körperschaftsteuer am 21.11.2013 erhalten hatte:

Mit Schreiben vom 21. Mai 2012 wurde gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Körperschaftsteuer 2008 vom 12.3.2012 und gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2008 vom 12.3.2012 das Rechtsmittel der Berufung eingebracht.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 15.11.2013, zugestellt am 21.11.2013, wurde die Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2008 als unbegründet abgewiesen.

Im Namen und im Auftrag unserer Mandantschaft stellen wir den Antrag auf Entscheidung über die o.a. Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gem. § 276 Abs. 2 BAO.

Vorlagebericht

Mit Vorlagebericht vom 4.3.2014 legte die belangte Behörde die Beschwerde hinsichtlich Wiederaufnahme, Körperschaftsteuer und KEST-Haftung für das Jahr 2008 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

Beschluss vom 13.4.2022

Mit Beschluss vom 13.4.2022 wandte sich das Bundesfinanzgericht wie folgt an beide Verfahrensparteien:

„I. a) Auf Grund der derzeit dem Bundesfinanzgericht vorliegenden Unterlagen ist von folgendem Sachverhalt bzw. Verfahrensablauf auszugehen:

*Im Februar 2012 wurde eine Außenprüfung bei der ***Bf1*** (Beschwerdeführerin) für die Jahre 2006 – 2008 abgeschlossen. Der damalige Name der Beschwerdeführerin lautete „***Bf1***“ mit der Firmenbuchnummer FN ***B1_FN***.*

Im Zuge dieser Außenprüfung wurde festgestellt, dass die Beschwerdeführerin am 28.7.2008 einen Kaufvertrag mit der „***GH***“ (Firmenbuchnummer FN ***GH_FN***) abgeschlossen hatte und von der ***GH***, deren zwei Baumärkte in ***Ort4*** und ***Wien*** erworben hatte.

Zu diesem Zeitpunkt befand sich die „***Bf1_Gesellschaften***“ (dazu gehörten neben der Beschwerdeführerin und der Verkäuferin unter anderem auch die „***AB***“ [Firmenbuchnummer FN ***AB_FN***) und das protokollierte Einzelunternehmen „***CD_a***“ [Firmenbuchnummer FN ***CD_a_FN***) in einer angespannten wirtschaftlichen Lage, sodass Restrukturierungsmaßnahmen von den kreditgewährenden Banken und Lieferanten gefordert wurden. Im Zuge der Restrukturierung sollte der operative Bereich (Betrieb von Baumärkten) in einer Gesellschaft gebündelt werden. Zunächst wurde eine Verschmelzung der ***GH***, auf die Beschwerdeführerin angedacht, was jedoch am Widerstand einer Gesellschafterin (die sich zu diesem Zeitpunkt in einem Scheidungsverfahren mit dem anderen Gesellschafter befand) scheiterte.

Im Kaufvertrag vom 28.7.2008 wurde vereinbart, dass die Beschwerdeführerin als Käuferin ein Anlagevermögen in Höhe von € 141.980,-- (ohne Investitionen in die gemieteten ***MN***), Umlaufvermögen (Handelswaren), das erst zum Stichtag 31.7.2008 zu bewerten war, sowie einen Firmenwert in Höhe von € 1.300.000,-- erwirbt. Die Kaufpreissumme, die am 28.7.2008 noch nicht exakt genannt werden konnte, weil das Umlaufvermögen erst zu bewerten war, sollte durch Übernahme von Kreditverbindlichkeiten bei der Erste Bank sowie durch Übernahme von Lieferantenverbindlichkeiten sowie durch die Übernahme der beim Verkäufer bestehenden Verbindlichkeit gegenüber dem Einzelunternehmen ***CD_a*** entrichtet werden.

Im Zuge der Außenprüfung vertrat die Abgabenbehörde die Ansicht, dass der Firmenwert von € 1.300.000, der im Kaufpreis enthalten ist, zu hoch bewertet wurde. Begründet wurde diese Ansicht damit, dass die Verkäuferin (mit dem Betrieb der beiden Baumärkte in ***Ort4*** und ***Wien***) bereits seit Jahren Verluste erwirtschaftete und zum 31.12.2007 einen Bilanzverlust in Höhe von € 909.265,33 auswies, wobei der unternehmensrechtliche Jahresverlust des Jahres 2007 ca € 15.000 betrug.

Im Februar 2011 wurde von der Verkäuferin ein Gutachter beauftragt, ein Gutachten über den Unternehmenswert des operativen Betriebes (zwei Baumärkte) der Verkäuferin zu erstellen. Als Bewertungszweck (Punkt 1.2; Seite 3) wird die Ermittlung eines „objektivierten Unternehmenswertes auf Grundlage der von Herrn ***IJ*** als Geschäftsführer des genannten Unternehmens erstellten und mir [Anm: dem Gutachter] übergebenen Unternehmensplanung für die Geschäftsjahre 2008 – 2012“ genannt. Auf Seite 6 (Punkt 4.3.) des Gutachtens findet sich erneut ein Bewertungszweck; dort heißt es: „Als Bewertungszweck wurde mir der beabsichtigte Verkauf des Unternehmens innerhalb der Unternehmensgruppe genannt“. Weder zum

*Bewertungszeitpunkt (31.12.2007) noch zum Zeitpunkt des Abschlusses des Kaufvertrages (28.7.2008) war ***IJ*** Geschäftsführer oder Prokurist der Verkäuferin.*

Tatsächlich erfolgte der Verkauf des operativen Betriebes bereits im Juli 2008.

Als Bewertungsstichtag wurde im Gutachten der 31.12.2007 genannt, obwohl der operative Betrieb erst ein halbes Jahr später veräußert wurde.

*Im Gutachten vom 25.3.2011 wurde ein Unternehmenswert von € 1.545.909,-- ermittelt, wobei der Gutachter darauf hinwies, dass seiner Ansicht nach die Verbindlichkeit gegenüber dem Einzelunternehmen ***CD_a*** in Höhe von € 2.269.429 nicht in Abzug zu bringen wäre, wodurch sich ein Unternehmenswert in Höhe von € 3.812.338 ergeben würde.*

In einer Variante zu diesem Gutachten (datiert mit 21.5.2012) wurde unter Heranziehung eines Kapitalisierungszinssatzes von 8,12 % ein Unternehmenswert von € 2.202.814 ermittelt.

Im Zuge der Außenprüfung ist das Finanzamt bzw. (damals) die Großbetriebsprüfung davon ausgegangen, dass das veräußerte Vermögen einen Unternehmenswert von 0 (Null) darstellt und hat daher den im Kaufvertrag angeführten Firmenwert in Höhe von 1.300.000,-- als verdeckte Ausschüttung behandelt.

Hinsichtlich der Unternehmensbewertung erscheint einerseits der anzuwendende Zinssatz und andererseits die der Bewertung zu Grunde gelegten, prognostizierten Ergebnisse fraglich.

>> Beide Verfahrensparteien sind eingeladen, dazu Stellung zu nehmen.

*b) Das Bundesfinanzgericht geht (derzeit) davon aus, dass der operative Betrieb der ***GH*** das Bewertungsobjekt war und sich der ermittelte Unternehmenswert auf den (gesamten) kaufgegenständlichen Bereich zu beziehen hat.*

>> Beide Verfahrensparteien werden aufgefordert, dazu Stellung zu nehmen.

II. Die Beschwerdeführerin wird aufgefordert, zu den folgenden Punkten Stellung zu nehmen bzw. die bezughabenden Unterlagen vorzulegen.

*a) Aus dem Kaufvertrag vom 28.7.2008 geht hervor, dass der Verkauf des operativen Betriebes (zwei Baumärkte) der ***GH*** zum 31.7.2008 erfolgte. Als Bestandteile des Kaufpreises ist einerseits ein Anlagevermögen (laut Beilage zum Kaufvertrag) in Höhe von € 141.980 sowie der Firmenwert in Höhe von € 1.300.000 genannt.*

Neben der Übernahme von Bankverbindlichkeiten (gegenüber der Erste Bank), Lieferantenverbindlichkeiten, Verbindlichkeiten gegenüber Mitarbeitern (zB Abfertigungsansprüche, etc) sollte der Kaufpreis vor allem durch die Übernahme der

Verbindlichkeit gegenüber dem Einzelunternehmen ***CD_a*** beglichen werden, sodass der gesamte Nettokaufpreis abgedeckt ist.

Die vorgelegten Gutachten von ***KL*** ergeben einen Unternehmenswert iSd Marktwertes des Gesamtkapitals des verschuldeten Unternehmens (ohne Berücksichtigung des Marktwertes eines unverzinslichen Darlehens) in Höhe von € 3.812.338,-- (1.542.909 + 2.269.429 - laut Gutachten 25.3.2011) bzw. € 2.202.814,-- (laut Ergänzung 21.5.2012).

>> Bitte geben Sie bekannt, wie hoch letztlich der der Gesamtkaufpreis für die beiden Baumärkte war. Sofern eine Rechnung nach den Vorschriften des UStG erstellt wurde, werden Sie ersucht, diese vorzulegen.

b) Aus dem Protokoll der Generalversammlung der ***GH*** vom 28.7.2008 ist ersichtlich, dass die Genehmigung des Jahresabschlusses 2007 einstimmig angenommen wurde. Im Anhang zum Jahresabschluss 2007 ist zur Frage der Überschuldung angeführt, dass „die Gesellschafter verbindlich erklärt haben, die Finanzierung der Gesellschaft zu ***Stb-Kanzlei***. Sie treten in Höhe der jeweils bestehenden Überschuldung mit Forderungen an die Gesellschaft [...] hinter die Ansprüche aller anderen Gläubiger zurück.“

Als „sonstige Verbindlichkeiten“ sind im Jahresabschluss 2007 € 4.658.917,76 angeführt, wobei € 243.782,24 eine Restlaufzeit von bis zu einem Jahr und € 4.442.135,52 eine Restlaufzeit zwischen ein und fünf Jahren aufweisen.

Ein Großteil dieser sonstigen Verbindlichkeit dürfte auf die Verbindlichkeit gegenüber dem Einzelunternehmen ***CD_a*** entfallen.

Im Unternehmensbewertungsgutachten von ***KL*** vom 25.3.2011 ist hingegen angeführt, dass die Verbindlichkeit gegenüber der Einzelfirma ***CD_a*** unbefristet zur Verfügung gestanden ist.

>> Sie werden ersucht, dazu Stellung zu nehmen. Warum wurde im Jahresabschluss eine Restlaufzeit von ein bis fünf Jahren angegeben, wenn die Verbindlichkeit (laut Gutachten Seite 15 und Ergänzung Seite 2) unbefristet zur Verfügung gestanden ist?

Bitte geben Sie bekannt, ob es schriftliche Vereinbarungen zwischen dem Einzelunternehmen ***CD_a*** und der Beschwerdeführerin hinsichtlich dieser Verbindlichkeit gab und falls ja, werden Sie ersucht, diese vorzulegen.

c) Im Gutachten vom 25.3.2011 und im Schreiben vom 21.5.2021 wird angeführt, dass nach Ansicht des Sachverständigen die Verbindlichkeit gegenüber dem Einzelunternehmen ***CD_a*** ohne Verrechnung von Zinsen und ohne Vereinbarung einer Tilgung zur Verfügung gestanden ist und daher diese Verrechnungsverbindlichkeit nicht vom Unternehmenswert abzuziehen ist.

Im Fachgutachten KFS BW1 vom 27.2.2006 wird der objektivierte Unternehmenswert als typisierter Zukunftserfolgswert beschrieben, der sich bei Fortführung des Unternehmens auf Basis des bestehenden Unternehmenskonzeptes mit allen realistischen Zukunftserwartungen ergibt.

*In der Beschwerde wird an mehreren Stellen vorgebracht, dass die Kreditwürdigkeit der ***Bf1_Gesellschaften*** angespannt war.*

*Nach (vorläufiger / derzeitiger) Ansicht des Bundesfinanzgerichts ist es nicht nachvollziehbar, dass eine realistische Zukunftserwartung darin besteht, dass ein fremder Käufer ebenfalls die Verbindlichkeit gegenüber dem Einzelunternehmen ***CD_a*** ohne Zinsen zu bezahlen und ohne Tilgungsverpflichtung übernehmen hätte können.*

>> Sie werden ersucht, dazu Stellung zu nehmen.

d) Im Gutachten vom 25.3.2011, das für den Stichtag 31.12.2007 erstellt wurde, ist zum Kapitalisierungszinssatz angeführt, dass dieser mit 5 % angesetzt wurde, wobei der Gutachter festhält, dass ein Kapitalisierungszinssatz von 5 % gerechtfertigt wäre, weil der Basiszinssatz 4,46% bzw 4,77% betrug.

Laut Fachgutachten KFS BW1 vom 27.2.2006 setzt sich der Kapitalisierungszinssatz aus einem Basiszinssatz und einem Risikozuschlag zusammen. Beim Basiszinssatz ist dabei von einer risikolosen Kapitalmarktanlage auszugehen.

*Ausgehend von der Annahme, dass eine risikolose Veranlagung mit 4,77 % verzinst worden wäre, ist die Ansicht, dass für das Bewertungsobjekt (***GH***), das bis zum 31.12.2007 einen Bilanzverlust in Höhe von über € 900.000 kontinuierlich aufgebaut hatte, für die Unternehmensbewertung ein Zinssatz von (nur) 5% anzunehmen war, nach derzeitiger Meinung des Bundesfinanzgerichts nicht realistisch.*

>> Sie werden ersucht, dazu Stellung zu nehmen.

e) In der Ergänzung vom 21.5.2012 ist angeführt, dass für die Ermittlung des Kapitalisierungszinssatzes ein Basiszinssatz für Dezember 2007 in Höhe von 4,77 % und eine Marktrisikoprämie für Österreich in Höhe von 4,79 % angesetzt wurde. Als Betafaktor wurde von der Homepage von Prof. Aswath Damodaran für die Branche „Building Materials“ in Europa ein Wert von 0,70 herangezogen.

Für das Bundesfinanzgericht ist (derzeit) fraglich, warum als Branche „Building Materials“ und nicht die Branche „Retail – Building Products“ bzw „Retail (Building Supply)“ verwendet wurde. Soweit ersichtlich, waren (laut Homepage von Prof. Aswath Damodaran) in der Branche „Retail – Building Products“ Unternehmen wie Wienerberger AG, Saint Gobain oder Geberit AG

enthalten, während in der Branche „Retail (Building Supply)“ Unternehmen wie Hornbach Baumarkt AG oder Praktiker Bau und Heim Holding AG enthalten waren.

>> Sie werden ersucht, dazu Stellung zu nehmen.

III. Die belangte Behörde wird aufgefordert, zu den folgenden Punkten Stellung zu nehmen bzw. die bezughabenden Unterlagen vorzulegen.

a) Die Berufung (nun: Beschwerde) der ***Bf1*** richtet sich gegen:

-) Bescheid über die Wiederaufnahme zur Körperschaftsteuer 2008 vom 12.3.2012
-) Körperschaftsteuerbescheid 2008 vom 12.3.2012
-) Haftungsbescheid KEST vom 14.3.2012 und
-) Säumniszuschlagsbescheid vom 22.3.2012.

Im Vorlagebericht vom 4.3.2014 sind unter der Überschrift „Folgende Bescheide sind angefochten“ der Körperschaftsteuerbescheid 2008, der Bescheid über die Wiederaufnahme zur Körperschaftsteuer 2008 und der KEST-Haftungsbescheid genannt.

Aus dem Inhaltsverzeichnis ist unter der Überschrift „Sonstiges:“ angeführt, dass eine „BVE Kest“ vom 14.10.2013 und eine „BVE WA + Köst“ vom 15.11.2013 dem Bundesfinanzgericht vorgelegt wurden.

In den elektronischen Daten, die dem Bundesfinanzgericht tatsächlich übermittelt wurden, befindet sich eine Berufungsvorentscheidung hinsichtlich Haftungsbescheid 2008 und erster Säumniszuschlag vom 14.10.2013 (Drucksorte: Verf40) und eine „Berufungsvorentscheidung gem. § 276 BAO“ hinsichtlich Körperschaftsteuer 2008 vom 15.11.2013 im Ausmaß von einer A4-Seite (Gedruckt im Bundesrechenzentrum). Eine Berufungsvorentscheidung/Beschwerdevorentscheidung hinsichtlich der Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid wurde – entgegen den Angaben im Vorlagebericht – dem Bundesfinanzgericht nicht übermittelt.

Mangels Vorlage der Beschwerde gegen den Bescheid über die Festsetzung eines ersten Säumniszuschlagsbescheides (dieser Bescheid ist nicht am Vorlagebericht als angefochtener Bescheid genannt; in den elektronischen vorgelegten Unterlagen befindet sich der Säumniszuschlagsbescheid ebenfalls nicht) ist das Bundesfinanzgericht (nach derzeitiger Ansicht) für diesen Teil der Beschwerde im Moment nicht zuständig.

>> Sie werden ersucht, dazu Stellung zu nehmen.

b) Auf Seite 25 der Berufung (nun: Beschwerde) ist unter dem Punkt 2.a) angeführt, dass der KÖSt-Bescheid 2008 unrichtig von einer vollen jährlichen Abschreibung des Firmenwertes im

Jahr 2008 und demnach von einem Afa-Betrag von € 86.666,67 ausgeht, während lediglich die Halbjahres-Afa von € 43.333,- von der Beschwerdeführerin in Anspruch genommen wurde, zumal der Kaufvertrag der Baumärkte (erst) am 28.7.2008 abgeschlossen wurde.

Dazu ist anzumerken, dass sich in den elektronisch vorgelegten Unterlagen auch eine Excel-Datei mit der Bezeichnung „ACL-Dateien“ findet, wobei im Arbeitsblatt „Firmenwert Kto 1502“ ersichtlich ist, dass eine „Afa 2008“ in Höhe von (nur) € 43.333,33 verbucht wurde.

>> Sie werden ersucht, dazu Stellung zu nehmen.

c) Im Bericht über die Außenprüfung bzw. in der Niederschrift über die Schlussbesprechung ist auf Seite 2 angeführt, dass es sich bei der „Unternehmenswertermittlung zum 31.12.2007“ um kein dem Stand der Wissenschaft entsprechendes Gutachten handeln würde. Weiters wird auf Seite 2 angeführt, dass der Verfasser dieser Unternehmenswertermittlung einen „WACC=3,8%“ berechnet hat.

Wie aus dem Inhaltsverzeichnis im Vorlagebericht ersichtlich ist, befindet sich unter den vorgelegten Unterlagen eine Datei „DCF-Verfahren-WACC-Berechnung“, in der sich tatsächlich eine WACC-Berechnung mit einem Betrag von 3,75% befindet.

>>Für das Bundesfinanzgericht ist nicht ersichtlich, wer diese Unterlage erstellt hat.

Ebenfalls bei den vorgelegten (elektronischen) Unterlagen findet sich eine Excel-Datei „Finalberechnung für SB“, in der ebenfalls mit einem „Diskontierungszinssatz lt. Sheet“ von 3,75 % bzw. 4,5% gerechnet wurde (Mappenblatt „Tabelle2“). Das Bundesfinanzgericht geht (derzeit) davon aus, dass diese Datei von der Außenprüfung erstellt wurde.

>> Für das Bundesfinanzgericht ist derzeit jedoch nicht klar, wie man bei einem Zinssatz von 3,75% in den Jahren 2009 und 2010 auf den jeweiligen Barwertfaktor kommt.

>> Für das Bundesfinanzgericht ist ebenfalls unklar, welcher „Marktwert des Gesamtkapital“, der laut dieser Berechnung zwischen -1.861.508 € und +661.206 € schwankt, nun der maßgebliche Wert laut Außenprüfung bzw. Finanzamt sein soll.

>> Soweit in der Stellungnahme der Außenprüfung zur Beschwerde auf eine „Unternehmenswertermittlung zum 31.12.2007“ Bezug genommen wird (zB Seite 44) ist für das Bundesfinanzgericht nicht ersichtlich, dass eine solche Unterlagen sich bei den vorgelegten Dateien befindet. Falls doch, wird darum ersucht, die entsprechende Datei genau zu bezeichnen.

>> Sie werden ersucht, dazu Stellung zu nehmen und gegebenenfalls die nötigen Angaben zu machen.

d) Auf Seite 9 und 10 der Stellungnahme der Außenprüfung zur Berufung wird angeführt, dass auf Grund der Bonitätsschwäche und der Insolvenzgefahr der ***GH*** es bewertungsmethodisch erforderlich wäre, dem Fremdkapitalzinssatz (als Eingangsgröße für den WACC) entsprechende Credit Spreads aufzuschlagen.

Soweit ersichtlich, wurde das Unternehmensbewertungsgutachten, das die Beschwerdeführerin vorgelegt hatte, nach der APV-Methode, nicht jedoch nach der WACC-Methode, erstellt. Insofern ist für das Bundesfinanzgericht (derzeit) die Relevanz eines WACC-Zinssatzes nicht offenkundig, zumal es sich bei der APV-Methode um eine – von mehreren – zulässigen Methoden zur Unternehmensbewertung zu handeln scheint.

>> Sie werden ersucht, dazu Stellung zu nehmen.

e) Auf Seite 60 der Stellungnahme der Außenprüfung zur Beschwerde ist festgehalten, dass Mag. ***Stb*** als steuerlicher Vertreter der Beschwerdeführerin in einem Schreiben vom 31.5.2010 gegenüber der Abgabenbehörde bzw. Großbetriebsprüfung mitgeteilt hatte, wie der Kaufpreis für den Betrieb der beiden Baumärkte ermittelt wurde.

Bei den elektronisch von der Abgabenbehörde vorgelegten Unterlagen findet sich eine Word-Datei mit einem Schreiben vom 22.10.2010, in dem der Außenprüfer der Beschwerdeführerin diverse Fragen stellt und dafür eine Frist bis 21.1.2011 gesetzt hatte.

Eine Beantwortung findet sich bei den elektronisch vorgelegten Unterlagen jedoch nicht. Auch ein Antwortschreiben vom 31.5.2010 (vgl Seite 7, 60 und 61 der Stellungnahme zur Beschwerde) wurden dem Bundesfinanzgericht – soweit ersichtlich - nicht vorgelegt.

Allerdings wurde eine Datei mit der Bezeichnung „mail-Verkehr GBP Berufungsverfahren“ vorgelegt, die sich jedoch nicht öffnen lässt.

>> Sie werden ersucht, dazu Stellung zu nehmen bzw. die entsprechenden Unterlagen dem Bundesfinanzgericht vorzulegen.

[...]"

Am 27.6.2022 langte folgende Beantwortung durch die belangte Behörde beim Bundesfinanzgericht ein:

„1. Erklärung zur Beschwerdeergänzung

Zur Bekräftigung des Vorliegens des objektiven Tatbildes der verdeckten Ausschüttung iSd § 8 Abs 2 KStG im gegenständlichen Beschwerdeverfahren erstellt das Finanzamt für Großbetriebe („FAG“) die Ermittlung des Unternehmenswertes für den Kaufgegenstand „Baumärkte ***Ort4*** und ***Wien***“ zum 31.12.2007.“

2. Stellungnahme des FAG zu den durch Beschluss des BFG vom 13.4.2022 aufgeworfenen Fragen

Ad. III.a) des Beschlusses:

Hinsichtlich der Berufungsvorentscheidung/Beschwerdevorentscheidung gegen den „Wiederaufnahmebescheid Kost“ konnte auch seitens der Behörde weder im elektronischen Akt unter diversen hochgeladenen Dateien, noch im elektronischen Archiv des seinerzeitigen Prüfers der besagte Bescheid gefunden werden. Trotz der Kontaktaufnahme mit dem damals zuständigen Finanzamt konnten die fehlenden Unterlagen nicht ausfindig gemacht werden.

Ebenso war die Recherche betreffend des Bescheides über die Festsetzung eines ersten Säumniszuschlags ergebnislos. Die eingebrachte Berufung (nun: Beschwerde) vom 31.5.2012, eingelangt am 1.6.2012 richtet sich aber sehr wohl auch gegen diesen Bescheid (Verf 40 vom 14.10.2013).

Diese beiden, unter Pkt. III.a) angeführten, bezughabenden Unterlagen können leider dem BFG nicht vorgelegt werden.

Das Bundesfinanzgericht führt im Beschluss, RV/7100866 vom 13.04.2022 (S. 6) unter Pkt III. b) aus:

[...]

Hinsichtlich Afa-Betrag des Firmenwerts Kontos 1502 kann den Ausführungen des Bundesfinanzgerichts zugestimmt werden. Die Beschwerdeführerin machte als Firmenwertabschreibung im Jahr 2008 lediglich € 43.333,33 gewinnmindernd geltend.

Das Bundesfinanzgericht führt im Beschluss, RV/7100866 vom 13.04.2022 (S. 7) ad Pkt. III. c) aus: "Im Bericht über die Außenprüfung bzw. in der Niederschrift über die Schlussbesprechung ist auf Seite 2 angeführt, dass es sich bei der „Unternehmenswertermittlung zum 31.12.2007“ um kein dem Stand der Wissenschaft entsprechendes Gutachten handeln würde."

*Eingangs wird festgehalten, dass die von der Bp auf den Seiten 2, 31, 32, 34, 38, 42 und 44 ihrer Stellungnahme zur Beschwerde als „Unternehmenswertermittlung zum 31.12.2007“ (Anlage 1) bezeichnete Unterlage wurde von der Partei in Wahrheit mit dem Titel „Unternehmenswertermittlung zum 31. Dezember 2007 ***GH***, Baumarkt ***Ort4*** und ***Wien***“ versehen. Bei dieser „Unternehmenswertermittlung zum 31.12.2007“/ „Unternehmenswertermittlung zum 31. Dezember 2007 ***GH***, Baumarkt ***Ort4*** und ***Wien***“ handelt es sich- wie das Bundesfinanzgericht zutreffend ausführt, nach Ansicht des Finanzamts um kein dem aktuellen Stand der Wissenschaft Rechnung tragendes Gutachten,*

- weil sich ein Gutachten aus Befund und Wertermittlungsteil (Urteil) zusammensetzt und es der vorgelegten Unterlage an einem unabdingbaren Befund fehlt,*

- weil ein Gutachten über den „Verfasser“, den „Auftrag“, den „Zweck des Gutachtens“ und „Bewertungsgrundlagen“ Aufschluss geben muss und es an den gebotenen Angaben fehlt,
- weil die vom „unbekannten Verfasser“ gewählte Methode, den WACC zu berechnen, mit Grundsätzen der Unternehmensbewertung unvereinbar ist,
- weil davon Abstand genommen wurde, dem - an durchschnittlicher Bonität orientierten und als Eingangsgröße für den WACC maßgebenden Fremdkapitalzinssatz trotz manifester Insolvenzgefahr entsprechende Credit Spreads aufzuschlagen, sodass dem Risiko des Fremdkapitalgebers angemessen Rechnung getragen wird,
- weil die aus der Literatur bekannte Beta-Formel unterstellt wurde, die nur dann zur Anwendung gelangen darf, wenn in Anbetracht der zum Bewertungsstichtag bekannten Umstände zum Bewertungsstichtag zu vermuten ist bzw. eine überwiegende Wahrscheinlichkeit dafürspricht, dass die Kosten des Fremdkapitals „aufgrund einer sehr hohen Bonität des Unternehmens dem risikolosen Zinssatz nahezu entsprechen“ und im gegenständlichen Fall gerade davon keine Rede sein konnte, zumal sogar als erwiesen angenommen werden darf, dass die Bonität der gesamten „***Bf1_Gesellschaften***“ nach Angaben der Beschwerdeführerin aufs Äußerste angespannt war,
- weil keine Verzinsung der unverzinst gebliebenen Verbindlichkeit Fa ***CD_a*** erfolgte,
- weil keine objektiven Anhaltspunkte für eine „plötzliche“ Besserung der Ertragslage inmitten der großen Wirtschaftskrise erkennbar waren und die in Ansatz gebrachten, von den negativen Vergangenheitsergebnissen der letzten Jahre stark abweichenden Plandaten nicht zureichend begründet wurden, weil betriebswirtschaftliche und rechtliche Ausschüttungssperren trotz des zum Bewertungsstichtag 31.12.2008 negativen Eigenkapitals missachtet wurden,
- weil auf EGTs abgestellt wurde und nicht auf Free Cash Flows bzw. Flows to Equity.

Das Bundesfinanzgericht konstatiert im Beschluss, RV/7100866 vom 13.04.2022 (S. 7) ad Pkt. III. c): "Weiters wird auf Seite 2 angeführt, dass der Verfasser dieser Unternehmenswertermittlung einen WACC = 3,8% errechnet hat.

Wenn die Bp in ihrer Stellungnahme zur Beschwerde davon spricht, dass der Verfasser der beigebrachten Unternehmenswertermittlung zum 31.12.2007 einen WACC = 3,8% berechnet habe, so lässt sich dies - nach Ansicht des Finanzamts - nur mit einer „Rundungsdifferenz“ erklären. Die von der Bp in der Niederschrift über die Schlussbesprechung angesprochene Unterlage mit dem korrekten bzw. vollständigen Titel „Unternehmenswertermittlung zum 31.

*Dezember 2007 ***GH***, Baumarkt ***Ort4*** und ***Wien***" weist jedenfalls unbestreitbar einen WACC iHv 3,75% aus.*

Das Bundesfinanzgericht verdeutlicht im Beschluss, RV/7100866 vom 13.04.2022 (S. 7) ad Pkt. III. c): "Wie aus dem Inhaltsverzeichnis im Vorlagebericht ersichtlich ist, befindet sich unter den vorgelegten Unterlagen eine Datei „DCF-Verfahren-WACC-Berechnung", in der sich tatsächlich die WACC-Berechnung mit einem Betrag von 3,75% befindet. Für das Bundesfinanzgericht ist nicht ersichtlich, wer diese Unterlage erstellt hat."

Die aus dem Inhaltsverzeichnis des Vorlageberichts ersichtliche Datei „DCF-Verfahren- WACC-Berechnung", in welcher ein WACC mit 3,75%, aber auch der aussagekräftige Eigenkapitalzinssatz des verschuldeten Unternehmens mit 13,43% ausgewiesen wird, stammt - nach Ansicht des Finanzamts - zweifelsfrei von der Bp.

Der Unterlage mit dem Titel „Berechnung des Discounted Cashflow + WACC-Berechnung 31.07.2008" wurden die von der BP in Prüfbericht und Stellungnahme zur Beschwerde kritisierten „Cashflows lt. Sheet" zugrunde gelegt. Auch wurden die von der Bp massiv in Zweifel gezogenen „Cashflows lt. Sheet" in dieser Berechnung mit dem von der Bp beanstandeten „Diskontierungszinssätzen lt. Sheet" kapitalisiert. Aus den Prämissen erschließt sich, dass die „Berechnung des Discounted Cashflow + WACC-Berechnung 31.07.2008" nicht etwa einer „Wertermittlung lt. Bp" gleichgesetzt werden kann. Die Unterlage mit dem Titel „Berechnung des Discounted Cashflow + WACC-Berechnung 31.07.2008" sollte im Rahmen von internen Besprechungen und Besprechungen mit Unternehmensvertretern lediglich veranschaulichen, dass sich selbst 1) bei Heranziehung der von der Partei in Ansatz gebrachten Cashflows und 2) bei dem von der Partei viel zu niedrig („Insolvenzgefahr") in Ansatz gebrachten Diskontierungszinssatz iHv 3,75% immer noch ein negativer Marktwert des Gesamtkapitals ergibt.

[...]

Für das Bundesfinanzgericht ist ebenfalls unklar, welcher „Marktwert des Gesamtkapitals", der laut dieser Berechnung zwischen - 1.861.508 und + 661.206 € schwankt, nun der maßgebliche Wert laut Außenprüfung bzw. Finanzamt sein soll."

Es trifft zu, dass sich bei den vorgelegten (elektronischen) Unterlagen eine Excel-Datei mit dem Titel „Finalberechnung für SB" findet, in der mit einem „Diskontierungszinssatz lt. Sheet" iHv 3,75% (WACC) bzw. iHv 4,75% „gerechnet" wurde (Mappenblatt 2).

Das Bundesfinanzgericht geht auch zu Recht von der Annahme aus, dass besagte Excel-Datei im Rahmen des gegenständlichen Außenprüfungsverfahrens von einem Betriebsprüfer erstellt wurde.

Besagte Excel-Datei diene seinerzeit allerdings nur dem Zweck, der Partei aufzuzeigen, dass selbst aus „Free Cash-Flows It. Sheet“, „Fremdkapitalkosten It. Sheet“ und „Diskontierungszinssatz It. Sheet“ (Sheet steht für die im Rahmen des Außenprüfungsverfahrens von der Partei beigebrachte Unterlage mit dem Titel „Unternehmenswertermittlung zum 31. Dezember 2007 ***GH***, Baumarkt ***Ort4*** und ***Wien***“) ein negativer Marktwert des Gesamtkapitals resultiert.

Unter diesem Vorzeichen entspricht der „Marktwert des Gesamtkapitals“ lt. Außenprüfung weder dem Betrag iHv € - 1.861.508, noch dem davon stark abweichenden Betrag iHv € + 662.206.

[...]

Das Bundesfinanzgericht äußert im Beschluss, RV/7100866 vom 13.04.2022 (S. 7) ad Pkt. III. c): "Soweit in der Stellungnahme der Außenprüfung zur Beschwerde auf eine „Unternehmenswertermittlung zum 31.12.2007" Bezug genommen wird (zB Seite 44) ist für das Bundesfinanzgericht nicht ersichtlich, dass eine solche Unterlage sich bei den vorgelegten Daten befindet. Falls doch, wird darum ersucht, die entsprechende Datei genau zu bezeichnen."

Die Bp sprach die Unterlage mit dem Titel „Unternehmenswertermittlung zum 31.12.2007" auf den Seiten 2, 31, 32, 34, 38, 42 und 44 ihrer Stellungnahme zur Beschwerde an. Sie meinte damit eine von der Partei im Rahmen des gegenständlichen Außenprüfungsverfahrens

„Unternehmenswertermittlung zum 31. Dezember 2007 ***GH***, Baumarkt ***Ort4*** und ***Wien***" trägt. Die Bp versah die Unterlage im Rahmen des gegenständlichen Außenprüfungsverfahrens mit einem „schwarzen“ und einem „roten Punkt". Die handschriftlich als „Beweismittel 2" titulierte Unterlage wird der Stellungnahme zum Beschluss beigelegt und kann dem BFG zur Verfügung gestellt werden.

Das Bundesfinanzgericht merkt im Beschluss, RV/7100866 vom 13.04.2022 an (S. 7) ad Pkt. III. c): "Bei den elektronisch vorgelegten Unterlagen findet sich eine Word-Datei mit einem Schreiben vom 22.10.2010, in dem der Außenprüfer der Beschwerdeführerin diverse Fragen stellt und dafür eine Frist bis 21.1.2011 gesetzt hatte. Eine Beantwortung findet sich bei den elektronisch vorgelegten Unterlagen jedoch nicht."

In dem vom Bundesfinanzgericht angesprochenen Schreiben vom 22.10.2010 stellte die Bp 6 Hauptfragen. Bedauerlicherweise lässt sich - dem in Papierform beim aufliegenden Arbeitsbogen - nur ein „Fragment" des von Stb. ***Stb*** gezeichneten Antwortschreibens finden, in dem auf die BP-Fragen 5 und 6 eingegangen wird. Besagtes Fragment (Anlage 2) wird der Stellungnahme zum Beschluss beigelegt und kann zumindest dieses dem BFG zur Verfügung gestellt werden.

Das Bundesfinanzgericht führt im Beschluss, RV/7100866 vom 13.04.2022 (S. 8) ad Pkt. III e) aus: "Auch ein Antwortschreiben vom 31.5.2010 (vgl. Seite 7, 60 und 61 der Stellungnahme zur Beschwerde) wurden dem Bundesfinanzgericht - soweit ersichtlich - nicht vorgelegt."

*Bei dem vom Bundesfinanzgericht explizit angesprochenen Schreiben vom 31.05.2010, das von der Bp auf den Seiten 7, 60 und 61 der Stellungnahme zur Beschwerde zitiert wurde, handelt es sich um einen - an das Finanzamt ***Ort1*** ***Ort5*** Tulln gerichteten - Schriftsatz der Wirtschaftstreuhandkanzlei „***Stb-Kanzlei***“ vom 31.05.2010, den Stb. Mag. ***Stb*** unterfertigte. Die Bp würdigte diesen Schriftsatz im Rahmen des gegenständlichen Außenprüfungsverfahrens, versah diesen mit einem „schwarzen“ und einem „roten Punkt“ und legte ihn - handschriftlich als Beweismittel 7 titulierte - dem Arbeitsbogen in Papierform bei (Anlage 3). Die entsprechende Unterlage wird dieser Stellungnahme zum Beschluss beigelegt und kann diese dem BFG zur Verfügung gestellt werden.*

Das Bundesfinanzgericht im Beschluss, RV/7100866 vom 13.04.2022 (S. 8) ad Pkt III. e) zur Kenntnis: "Allerdings wurde eine Datei mit der Bezeichnung „mail-Verkehr-GBP Berufungsverfahren“ vorgelegt, die sich jedoch nicht öffnen lässt."

Besagte Datei lässt sich aufgrund „technischer Umstellungen“ bedauerlicherweise auch für die Vertreter der Behörde nicht öffnen. Wie aus der beigelegten Liste (Anlage 4) ersichtlich ist, befinden sich im elektronischen Archiv des damaligen Prüfers insgesamt 30 Dateien, die sich nunmehr nicht mehr öffnen lassen, darunter insbesondere offensichtlich auch die Beantwortung des Vorhalts vom 22.10.2010, mit Fristsetzung 21.1.2011.

3. Behördenseitige Unternehmenswertermittlung zum 31.12.2007

3.1. Allgemeines

*Die Behörde ermittelt, wie nachfolgend dargestellt, den Unternehmenswert (steuerlich „Wert des ordentlichen Geschäftsführers“) für den Kaufgegenstand „Baumärkte ***Ort4*** und ***Wien***“ zum 31.12.2007.*

*Abgestützt ist diese Wertermittlung auf den Planzahlen, die in der Unterlage „Unternehmensbewertung zum 31.12.2007 ***GH***, Baumarkt ***Ort4*** und ***Wien***“ (Beweismittel 2) ausgewiesen sind. Diese Unterlage besteht aus zwei Seiten.*

*Das Gutachten des ***KL***, erstellt am 25.3.2011 ermittelt ebenfalls den Unternehmenswert des operativen Betriebs der ***GH*** zum 31.12.2007, und übernimmt die im Beweismittel 2 angeführten Planzahlen. Die Behörde ändert die Planannahmen sowie den im Rahmen des APV - Verfahrens von ***KL*** zum Ansatz gebrachten Eigenkapitalkostensatz wie im Folgenden dargelegt.*

3.2. Abänderung der Annahmen in der Planungsrechnung

Grundsätzlich liegt die Planungshoheit beim Unternehmen. Ist die Planungsrechnung jedoch anlassbezogen erstellt, somit außerhalb eines formalen unternehmerischen Planungsprozesses erstellt worden (Sonderplanung), sind die Planannahmen kritisch zu sehen (OLG Karlsruhe 18.5.2016 - 12a W 2/15. Diese Sachverhaltskonstellation ist der Unternehmenswertermittlung zum 31.12.2007 (Beweismittel 2) sowie beim Gutachten des ***KL*** gegeben.

Richtig und nicht nur plausibel müssen die tatsächlichen Grundlagen der Unternehmensbewertung sein. Daten der Vergangenheit und Gegenwart wie beispielsweise Umsätze oder Jahresergebnisse, Zinssätze und-strukturen oder Börsenkurse müssen zutreffen.

Dagegen gilt der Anspruch an die Richtigkeit nur eingeschränkt hinsichtlich der in die Zukunft gerichteten Planungen des Unternehmens und den darauf aufbauenden Prognosen über die künftige Entwicklung des Unternehmens. Diese Planungen und Prognosen sind in erster Linie ein Ergebnis der jeweiligen unternehmerischen Entscheidung der verantwortlichen Funktionsträger. Diese Entscheidungen haben auf zutreffende Informationen und daran orientierten, realistischen Annahmen aufzubauen; sie dürfen zudem nicht in sich widersprüchlich sein. Kann die Geschäftsführung auf dieser Grundlage vernünftigerweise annehmen, ihre Planung sei wirklichkeitsnah, darf diese Planung nicht durch andere letztlich ebenfalls nur vertretbare Annahmen der Behörde ersetzt werden.

Danach ist etwa für die Beurteilung der in den Plan-Gewinn- und Verlustrechnungen angesetzten Umsatzerlöse und den sich daraus ergebenden Plangewinnannahmen auf die betriebliche Umsatzplanung des Unternehmens abzustellen. Diese Zahlen sind jedoch von der Behörde zu plausibilisieren. Dabei ist zu berücksichtigen, wie die branchenbezogene konjunkturelle Entwicklung in der Zukunft voraussichtlich sein wird, ob Anhaltspunkte für eine vom Branchentrend abweichende Unternehmensentwicklung bestehen und welche regelmäßig wiederkehrenden saisonalen Einflüsse bei der Prognose des Absatzes berücksichtigt wurden oder werden müssen. Planungsrechnungen des Unternehmens sind deshalb dann zu korrigieren, wenn sie andere Werte widerspiegeln. In der Planungsrechnung sind folgende, nicht zu plausibilisierende Ansätze vorgefunden worden (vgl. OLG Karlsruhe 18.5.2016 - 12a W 2/15):

- „Jahresergebnis nach Steuern“ steigt vom Planjahr 2008 auf das Planjahr 2009 um 609 %
- Ansatz der „Abschreibungen“ in den Planjahren 2008 bis 2012 iHv € 40.999 fallend auf € 25.649,00; während die „Investitionen“ je Planjahr mit € 6.000 angesetzt wurden.

3.2.1. Abänderung Jahresergebnis nach Steuern im Planjahr 2009 Die Planannahmen hinsichtlich „Jahresergebnis nach Steuern“ zeigen folgendes Bild:

	2008	2009	2010	2011	2012
	€	€	€	€	€
Jahresergebnis nach Steuern	18.008,00	109.694,00	127.274,00	149.447,00	171.595,00
Erhöhung in % zum Vorjahr		609,14%	16,03%	17,42%	14,82%

Es finden sich keine Ausführungen, aus welchen Gründen eine derartige Steigerung gerade im Jahr 2009 stattfinden wird, während in den übrigen Jahren lediglich eine Erhöhung von rund 16% zum Ansatz kommt. Es finden sich auch keinerlei Ausführungen durch welche Kostensenkungsmaßnahmen die Ergebnisverbesserung erreicht wird, da mangels geplantem Umsatzwachstum über der Inflationsrate lediglich die Kostenseite zur Ergebnisverbesserung beitragen kann.

Die Behörde korrigiert daher das Jahresergebnis nach Steuern 2009 auf € 50.000, dies entspricht einer Steigerung von 2008 auf 2009 von rund 277 % und trägt damit plausibel einer geplanten vehementen Ergebnisverbesserung im Planjahr 2009 Rechnung.

3.2.2 Abänderung der Investitionen in den Planjahren 2008 – 2012

Die Abschreibungen und die damit in Zusammenhang stehenden Investitionen zeigen folgendes Bild:

	2008	2009	2010	2011	2012	
	€	€	€	€	€	Summe
+/- Abschreibungen/ Zuschreibungen	40.990,00	40.441,00	38.603,00	31.607,00	25.649,00	
-/+ Veränderung Cash Flow Investitionen/Desinvestitionen	-6.000,00	-6.000,00	-6.000,00	-6.000,00	-6.000,00	
Substanzverzehr	34.990,00	34.441,00	32.603,00	25.607,00	19.649,00	147.290,00

Die Planungsrechnung zeigt einen Substanzverzehr im Detailplanungszeitraum iHv € 147.290,00 als die Abschreibungen die Investitionen um diesen Betrag übersteigen. Aus der Unternehmensbewertungslehre ist allgemein bekannt, dass bereits im Detailplanungszeitraum ein eingeschwungener Zustand zwischen Abschreibungen und Investitionen hergestellt sein sollte.

Der Substanzerhaltungsgrad (Netto-Anlageinvestitionen/Abschreibungen) für die Planjahre 2008 bis 2012 beträgt

Substanzerhaltungsgrad	0,15	0,15	0,16	0,19	0,23
------------------------	------	------	------	------	------

Ist der Substanzerhaltungsgrad über mehrere Jahre kleiner als eins, bedeutet dies einen Substanzverzehr (vgl. Schacht/Fackler Hrsg, Praxishandbuch Unternehmensbewertung, 67). Das Unternehmen plant auf Ebene der Umsatzerlöse ein Wachstum in Höhe der Inflation, dies bedeutet, dass die Abschreibung durch Investitionen ausgeglichen sein muss. Ein Eingriff in der Planung ist daher von der Behörde insoweit vorzunehmen, als der Betrag der Investitionen zumindest in Höhe der Abschreibungen je Jahr im Detailplanungszeitraum anzusetzen ist.

3.3. Abänderung des Eigenkapitalkostensatzes

Im Gutachten des *****KL***** wurde im Rahmen des APV-Verfahrens der Eigenkapitalkostensatz mit 5,5 % angenommen (Detail siehe Gutachten Seite 14). Dies ist, wie in der Stellungnahme zur Beschwerde ausführlich dargelegt auf ein Missverständnis zurückzuführen. Der Zinssatz wird von der Behörde nach den bewertungsmethodischen Vorgaben im Rahmen des APV Verfahrens wie folgt ermittelt.

Risikolososer Basiszinssatz / Svenson Kurve	4,77%	aus Gutachen
Marktrisikoprämie = 5,0		Empfehlung der KWT
Beta-Faktor (unverschuldet) = 0,75		
Risikoprämie	3,75%	
Eigenkapitalkostensatz	8,52%	

Ermittlung des Beta Faktors

Das unverschuldete Beta wurde von Damodaran für das Jahr 2012 (Vorjahre sind nicht zugänglich) für die Branche „Retail (Building Supply)“ mit 0,75 ermittelt. Mangels anderer Daten und in Anbetracht der Tatsache, dass ein Beta iHv 0,75 ein Risiko erheblich unter dem Marktrisiko unterstellt, ist dieser Ansatz unbedenklich.

Beim APV Verfahren wird fiktiv von einem unverschuldeten Unternehmen ausgegangen, das keinem Kapitalstrukturrisiko ausgesetzt ist. Daher enthält die Renditeforderung der Eigenkapitalgeber des unverschuldeten Unternehmens nur eine Risikoprämie für das operative Risiko, nicht aber für das Kapitalstrukturrisiko. Daher ist, im Unterschied zum WACC Verfahren, das unverschuldete Beta für die Ermittlung der Risikoprämie heranzuziehen (vgl. Königsmaier/Rabel (Hrsg., Seite 193)

3.4. Unternehmenswert laut Behörde

Die Behörde ermittelt unter Zugrundelegung der begründeten Abänderungen von Planungsrechnung und Zinssatz den Unternehmenswert zum 31.12.2007 mit €-1.426.199,00 (minus 1.426.199,00). Die rechnerische Ermittlung ist aus Beilage 5 ersichtlich.

3.5. Unverzinsliches Darlehen

Die Wertermittlung der Behörde erfasst das unverzinsliche Darlehen gegenüber der Einzelfirma *****CD_a***** (Inhaber: Kommerzialrat ****CD****) im Betrag von € 2.269.429,67 als Abzugsposten. Um Wiederholungen zu vermeiden, wird auf die dem BFG bereits übermittelte Unterlage „Stellungnahme zur Beschwerdeschrift“ Seite 55 ff verwiesen, die überzeugend zur Kenntnis bringt, dass das unverzinsliche Darlehen im Rahmen der Unternehmenswertermittlung als Abzugsposten anzusetzen ist.

Angefügt waren die erwähnten fünf Beilagen.

Am 2.8.2022 langte die Beantwortung durch die Beschwerdeführerin samt neun Beilagen beim Bundesfinanzgericht ein.

Zunächst führte die Beschwerdeführerin aus, dass ***IJ*** – entgegen der Sachverhaltsannahme durch das Bundesfinanzgericht sehr wohl als Prokurist im Zeitpunkt des Kaufvertragsabschlusses und als Geschäftsführer im Zeitpunkt der Beauftragung des Bewertungsgutachtens am 28.2.2011 im Unternehmen der ***GH*** tätig war. Insbesondere wurde auf Seite 3 des Gutachtens verwiesen, wo festgehalten wird, dass dem Gutachter als Bewertungsanlass die steuerliche Überprüfung einer vertraglichen Vereinbarung hinsichtlich des Verkaufs des operativen Betriebes der ***GH*** tätig war genannt wurde.

Zum tatsächlichen Verkauf äußerte sich die Beschwerdeführerin:

„Der Bewertungsstichtag 31.12.2007 wurde dem Gutachter durch den Auftrag ausdrücklich vorgegeben (siehe Gutachten, Seite 3, 2. Absatz und Seite 12, 2. Absatz).

Die Entwicklung der Ertragslage im ersten Halbjahr 2008 zeigte keine wesentlichen Änderungen gegenüber 2007. Die positive Entwicklung setzte sich fort. Vorn Rechnungswesen war es daher leichter zu handhaben, den Stichtag 31.12.2007 anzuwenden.

*Der vertraglichen Willensbildung, die letztlich im Kaufvertrag vom 28.07.2008 mündete, lag der mit dem Bericht des Wirtschaftsprüfers ***XY*** vom 30.06.2008 bestätigte Jahresabschluss der ***GH*** m. b. H zum 31.12.2007 zugrunde. Der Gutachter sollte seine Beurteilung daher auch auf jene Grundlagen stützen, die für die Vertragsparteien damals maßgeblich gewesen waren.“*

Zum Unternehmenswert korrigierte die Beschwerdeführerin die Sachverhaltsannahme des Bundesfinanzgerichts dahingehend, dass im Gutachten vom 25.3.2011 nicht ein Wert von € 1.545.909,- sondern ein Unternehmenswert von € 1.543.000,- festgestellt wurde.

Zur Frage des Zinssatzes und der der Bewertung zu Grunde gelegten Ergebnisse antwortete die Beschwerdeführerin wie folgt:

„Für die Ermittlung des Werts von Unternehmen bzw. Anteilen an Unternehmen in Österreich war zum Bewertungszeitpunkt das Fachgutachten zur Unternehmensbewertung, KFS BW 1, ausgearbeitet vom Fachsenat für Betriebswirtschaft und Organisation des Instituts für Betriebswirtschaft, Steuerrecht und Organisation der Kammer der Wirtschaftstreuhänder, und beschlossen am 27. Februar 2006 gültig. Dieses ersetzte mit Wirkung ab 01. Mai 2006 das frühere Fachgutachten vom 20. Dezember 1989 und legt vor dem Hintergrund der in Theorie, Praxis und Rechtsprechung entwickelten Standpunkte der letzten Jahre die Grundsätze dar, nach denen Unternehmen zu bewerten sind und war als Standard für jegliche Unternehmensbewertungen anzusehen.

Gemäß diesem Fachgutachten ist der Wert eines Unternehmens unter der Voraussetzung ausschließlich finanzieller Ziele grundsätzlich mit einem Diskontierungsverfahren zu ermitteln, bei dem sich der Unternehmenswert aus dem Barwert der finanziellen Überschüsse (Cashflows) ergibt, die aus der Fortführung des Unternehmens und aus der Veräußerung etwaiger, nicht betriebsnotwendiger Vermögensgegenstände erzielt werden können. [FN 1: Fachgutachten zur Unternehmensbewertung, KFS BW 1, Kammer der Wirtschaftstreuhänder vom 27.02.2006, S. 4, Punkt 2.3.].

In diesem Fachgutachten werden folgende Bewertungsverfahren genannt: [FN 2: Fachgutachten zur Unternehmensbewertung, KFS BW 1, Kammer der Wirtschaftstreuhänder vom 27.02.2006, S. 13 ff, Punkt 6.2.].

- Ertragswertverfahren
- Discounted-Cash-Flow-Verfahren (DCF-Verfahren), dieses wird unterteilt in:

- o Bruttoverfahren (Entity- Ansatz)

- Konzept der gewichteten Kapitalkosten (WACC- Konzept)
 - Konzept des angepassten Barwerts (APV- Konzept)

- o Nettoverfahren (Equity-Ansatz)

Alle diese Verfahren beruhen auf der gleichen konzeptionellen Grundlage, als sie den Unternehmenswert als Barwert künftiger finanzieller Überschüsse ermitteln. Sie führen bei identischen Annahmen auch zu identischen Ergebnissen. [FN 3: Fachgutachten zur Unternehmensbewertung, KFS BW 1, Kammer der Wirtschaftstreuhänder vom 27.02.2006, S. 13, Punkt 6.1.]

Dazu wird ausgeführt, dass die DCF-Verfahren im Allgemeinen zur Bewertung von Kapitalgesellschaften herangezogen werden. Das vom Sachverständigen der Beschwerdeführerin angewandte APV-Konzept stellt daher eines von mehreren im Fachgutachten genannten, zulässigen Bewertungsverfahren dar.

Aufgrund der Vorgangsweise bei der Berechnung bietet sich bei kleinen und mittleren Unternehmen das Konzept des angepassten Barwerts (APV-Konzept) an, da bei diesem im Gegensatz zum WACC-Konzept, die Annahmen über die Entwicklung der Kapitalstruktur und damit auch die jährlich unterschiedlichen Berechnungen des Kapitalisierungszinssatzes entfallen und zumindest für jede Planungsphase mit einem gleichbleibenden Zinssatz gerechnet werden kann. [FN 4: Fachgutachten zur Unternehmensbewertung, KFS BW 1, Kammer der Wirtschaftstreuhänder vom 27.02.2006, S. 16, Rz (103)].

Nach dem APV-Konzept wird zunächst unter der Annahme vollständiger Eigenfinanzierung der Marktwert des (fiktiv) unverschuldeten Unternehmens ermittelt. Dazu werden die Free Cash-Flows mit den Eigenkapitalkosten des unverschuldeten Unternehmens kapitalisiert. Der Marktwert des unverschuldeten Unternehmens wird um die durch die Verschuldung bewirkte kapitalisierte Steuerersparnis aus den Fremdkapitalzinsen (Tax Shield) erhöht. Die Summe aus Marktwert des unverschuldeten Unternehmens und Tax Shield ergibt den Marktwert des Gesamtkapitals. Nach Abzug des Marktwerts des Fremdkapitals verbleibt der Marktwert des Eigenkapitals (Unternehmenswert). [FN 5: Fachgutachten zur Unternehmensbewertung, KFS BW 1, Kammer der Wirtschaftstreuhänder vom 27.02.2006, S. 16, 6.3.2.2.]

Bei der Ermittlung der Free Cash-Flows nach dem APV-Konzept werden daher die geplanten Unternehmensergebnisse unter anderem um die jährlichen Abschreibungen und den jährlich anfallenden Zinsaufwand erhöht und um die auf den Zinsaufwand entfallenden Steuerersparnisse verringert. Durch diese Art der Berechnung kann es durchaus dazu kommen, dass sich trotz negativer jährlicher Bilanzergebnisse positive Cashflows für die Unternehmensbewertung ergeben.

Zinssätze: hiemit verweisen wir auf unsere Darstellungen zu d) und e)

Prognose der künftig erzielbaren finanziellen Überschüsse

*Wie im Punkt 5.4. des Gutachtens vom 25.03.2011 auf den Seiten 12 ff ausgeführt, hat der Sachverständige zur Beurteilung der Prognose der künftig erzielbaren finanziellen Überschüsse die, von der Auftraggeberin für die Jahre 2005 – 2007 erhaltenen Unterlagen sowie die von Herrn ***I)*** gegebenen Auskünfte in eine Übersicht über die wirtschaftliche Entwicklung des Unternehmens in den Jahren 2005 - 2012 eingearbeitet (Beilage ./2 des Gutachtens vom 25.03.2011), diese aufgrund seiner Untersuchungen adaptiert und daraus die Schlussfolgerung gezogen, dass die angegebene künftige Entwicklung aus der Sicht des Bewertungsstichtags 31.12.2007 durchaus plausibel war.*

In diesem Zusammenhang weist der Sachverständige darauf hin, dass Änderungen der wertbestimmenden Faktoren zwischen dem Bewertungsstichtag und dem Abschluss der Bewertung gemäß der herrschenden Lehre nur dann zu berücksichtigen sind, wenn deren "Wurzel" bereits vor dem Bewertungsstichtag liegt. Eine ausführliche Übersicht über die Wurzeltheorie und die damit im Zusammenhang stehende Judikatur findet sich bei Lausterer. [FN 6: Lausterer, Martin: Unternehmensbewertung zwischen Betriebs Wirtschaftslehre und Rechtsprechung, 1. Auflage, Baden-Baden 1997, Seite 133ff.).]

Darin wird ausgeführt, dass bis zum Anfang der 70er Jahre bei Unternehmensbewertungen in gerichtlichen Verfahren grundsätzlich eine strenge Stichtagsbezogenheit angewendet wurde, so, als ob Entwicklung und Erkenntnisse nach dem Stichtag bei der — in der Regel wesentlich späteren Erstellung des Gutachtens - dem Sachverständigen nicht bekannt gewesen wären.

Diese strenge Stichtagsbezogenheit wurde jedoch vom Deutschen Bundesgerichtshof bereits im Jahr 1973 angesichts der Unsicherheit der immer häufiger verwendeten Ertragsprognoseverfahren durchbrochen. Dadurch wurde es möglich, auch die noch während des Bewertungszeitraums erkennbare Entwicklung von Unternehmen bis zur Ausfertigung des Gutachtens mit zu berücksichtigen.

Konsequenterweise haben spätere Entwicklungen, deren "Wurzel" in der Zeit nach dem Bewertungsstichtag liegen, außer Betracht zu bleiben. Dieser Ansatz entspricht im übrigen in etwa dem Wertaufhellungsprinzip im Bilanzrecht.

Es sind daher besondere Ereignisse mit bedeutenden wirtschaftlichen Auswirkungen dann nicht in einer Unternehmensbewertung zu berücksichtigen, wenn deren Eintritt nach dem Bewertungsstichtag stattgefunden hat. Dies betrifft beispielsweise die Terroranschläge vom 11.09.2001, die Wirtschaftskrise vom 2. Halbjahr 2008 oder auch der Auftritt des COVID-19-Virus Anfang des Jahres 2020. Solange der Bewertungsstichtag jeweils vor diesem besonderen Ereignis liegt, ist die Bewertung aus der Sicht des Bewertungsstichtages und einer aus damaliger Sicht wahrscheinlichen Entwicklung ohne Berücksichtigung dieses besonderen Ereignisses vorzunehmen.

Entwicklung der Baumärkte nach dem Verkauf

*Dass der Erwerb des operativen Betriebs der ***GH*** und der von dieser betriebenen Baumärkte in ***Ort4*** und ***Wien*** für die erwerbende Gesellschaft vorteilhaft war, zeigt die, von dieser bekannt gegebene weitere wirtschaftliche Entwicklung (Beilage 2 zu dieser Eingabe) :*

*Im Jahr 2008 wurde von der Erwerberin mit den beiden Baumärkten in ***Ort4*** und ***Wien*** ein Umsatz (Gesamtleistung) von € 9.008.943,30 und ein Ergebnis von € - 32.257,15 und damit ein wesentlich besseres Ergebnis als in den vergangenen Jahren erzielt. Der weitere Turn-Around wurde jedoch durch die, ab dem 2. Halbjahr 2008 auch in Europa beginnende Wirtschaftskrise stark beeinträchtigt, weshalb im Jahr 2009 der Umsatz auf € 8.651.147,96 sank und auch das Ergebnis auf € - 153.989,03 zurückging. Im Jahr 2010 stieg der Umsatz zwar wieder, lag aber mit € 8.898.575,20 noch immer unter jenem von 2008. Das Ergebnis war im Jahr 2010 aufgrund der schwierigen Wirtschaftslage mit € -316.915,96 deutlich negativ. Im Jahr 2011, in dem die Wirtschaftskrise bereits einigermaßen überwunden war, stieg der Umsatz auf € 9.204.751,56 und das Ergebnis verbesserte sich wieder deutlich auf € - 57.754,05 bereits in die Nähe eines Turn-Around. Im Jahr 2012 stieg der Umsatz auf € 9.551.949,12 und das Ergebnis, wohl aufgrund eines Nachholeffekts der vergangenen Jahre, stieg auf € +434.647,34. Im Jahr 2013 erhöhte sich der Umsatz weiter auf € 9.912.253,21, das Ergebnis nach Steuern kam aber aufgrund gestiegener Kosten unter Druck und wurde mit nur € +25.331,52 ausgewiesen. In den Folgejahren normalisierten sich die Kostenverhältnisse wieder und konnten bei jeweils weiter gestiegenen Umsätzen Ergebnisse von € +284.670,46 im Jahr*

2014, von € +783.741,69 im Jahr 2015 und von € +621.671,02 im Jahr 2016 ausgewiesen werden. Im Jahr 2017 betrug das Ergebnis € +572.973,93 und im Jahr € 2018 +572.948,30.

*Diese kurze Darstellung zeigt daher, dass auch aus der Sicht der nachfolgenden Entwicklung der Kauf der beiden Filialen ***Ort4*** und ***Wien*** angesichts des Kaufpreises für den Firmenwert von € 1.300.000,— durchaus vorteilhaft war und dieser Firmenwert in Jahren einer normalen, und nicht mehr durch die Wirtschaftskrise 2008 beeinträchtigten Geschäftstätigkeit leicht zurückverdient werden konnte.*

Ausdrücklich betont werden soll auch, dass der Kauf dieser beiden Filialen für den Käufer aus strategischer Hinsicht besonders wichtig war, da ein bestimmtes Einzugsgebiet und die dort bestehende Kaufkraft auch nur den Betrieb einer beschränkten Anzahl von Baumärkten möglich macht und durch diesen Kauf der Hinzutritt von Konkurrenten in den jeweiligen Einzugsgebieten entsprechend erschwert wurde. Darauf hatte der steuerliche Vertreter bereits in seinem Schreiben vom 21.01.2011/ Beilage 5 zu dieser Eingabe/ ausdrücklich hingewiesen.

*Verwiesen wird auch darauf/ dass von der Unternehmensgruppe ***Bf1*** im Jahr 1996 zwei von der Firma ***TU*** in ***Ort8*** und ***Ort6*** betriebene Teilbetriebe erworben wurden und damit das Einzugsgebiet erweitert wurde. Unter Punkt 1. j) der Berufung wurde darauf hingewiesen/ dass es sich um eine vergleichbare Transaktion handelte und damals auf den reinen Firmenwert exklusive Warenlager und exklusive Geschäftsausstattung ein Teilbetrag von ATS 13.000.000,- entfiel (Beilagen: Kaufvertragsentwurf vom 10.01.1996, Beilage 3 zu dieser Eingabe und Rechnung der Firma ***TU*** vom 31.01.1996, Beilage 4 zu dieser Eingabe)*

*Dass der Kaufpreis bei gegenständlicher Transaktion mit dem Kauf von ***TU*** im Jahr 1996 als Vergleichstransaktion plausibilisiert wurde, wurde der Großbetriebsprüfung mit Schreiben vom 21.01.2011 (Beilage 5 zu dieser Eingabe) dargelegt. Die Aussage in der Stellungnahme zur Berufungsschrift der Betriebsprüfung auf Seite 43, dass im Verlauf des Außenprüfungsverfahrens nicht vorgebracht wurde, dass die Plausibilisierung des Kaufpreises mit einer anderen Transaktion erfolgt war, entspricht daher nicht den Tatsachen.“*

Zur Sachverhaltsannahme des Bundesfinanzgerichts, dass der operative Betrieb der ***GH*** das Bewertungsobjekt war und sich der ermittelte Unternehmenswert auf den (gesamten) kaufgegenständlichen Bereich zu beziehen habe, führte die Beschwerdeführerin an:
*„Die ***GH*** hat zum Bewertungsstichtag keine anderen betrieblichen Aktivitäten verfolgt, als den Betrieb der Baumärkte in ***Ort4*** und ***Wien***. Das Gutachten zur Unternehmensbewertung umfasste daher den gesamten operativen Betrieb der ***GH***.*

Zu den Bestandteilen des Kaufpreises im Hinblick auf die gutachterlichen Unternehmenswerte (Gutachten vom 25.3.2011: € 3.812.338; Ergänzung vom 21.5.2012: € 2.202.814) gab die Beschwerdeführerin bekannt:

„Der Kaufpreis setzte sich zusammen aus den Positionen

<i>Firmenwert</i>	<i>1.300.000,00 €</i>
<i>Anlagevermögen laut Beilage zum Kaufvertrag</i>	<i>141.980,00 €</i>
<i>Warenvorräte</i>	<i>2.535.431,97 €</i>

*Die darüber ausgestellte Rechnung ist nicht mehr aufbewahrt bzw. auffindbar. Die Rechnung muss über den Betrag von netto 3.977.411,97 € gelautet haben. Die darauf entfallende Umsatzsteuer von 795.482,39 wurde vom Abgabenkonto der ***Bf1*** auf das Abgabenkonto der ***GH*** überrechnet. Die Rechnung wurde nach Erinnerung des Leiters des Rechnungswesens im Zuge des Überrechnungsantrages dem Finanzamt übermittelt.*

*Siehe Buchungsmitteilung des Finanzamtes ***Ort1*** ***Ort5*** Tulln mit der Verbuchung der Überrechnung, Beilage 6 zu dieser Eingabe.“*

Zur Frage nach der Restlaufzeit von Verbindlichkeiten laut Jahresabschlüssen bzw zur Frage, ob die Verbindlichkeit unbefristet (laut Gutachten) zur Verfügung stand, gab die Beschwerdeführerin bekannt:

*Die Position sonstige Verbindlichkeiten im Jahresabschluss 2007 in der Höhe von 4.658.917,76 Euro umfasst auch die Verbindlichkeit gegenüber dem Einzelunternehmen ***CD_a*** in der Höhe von 4.442.135,52 Euro. Dieser Betrag stand der ***GH*** unverzinslich und unbefristet zur Verfügung. Auf eine diesbezügliche verpflichtende Erklärung zur fortdauernden Sicherung der Finanzierung der ***GH***. hatte der damalige Wirtschaftsprüfer der Gesellschaft, Herr ***XY***, bestanden und sie auch dokumentiert und in seinen jeweiligen Prüfberichten auch festgehalten. Auf Grund dieser Verpflichtung wurde auch, im jeweils erforderlichen Ausmaß, für die einzelnen Jahresabschlüsse davon Gebrauch gemacht und dies auch im jeweiligen Prüfbericht so festgehalten. Dies ergibt sich für den Jahresabschluss 2007 aus dem zugehörigen Prüfbericht des Wirtschaftsprüfers ***XY*** aus RZ 32 seines Prüfberichts vom 30.06.2008, Beilage 7 zu dieser Eingabe.*

*Dementsprechend erfolgte auch in den Jahren vor dem Verkauf des operativen Betriebes keine Verzinsung der Verbindlichkeit und wurden keine Tilgungen getätigt. Herr Wirtschaftsprüfer ***XY*** verstarb etwa 2012. Das bei ihm damals aufliegende Schriftstück mit der Verpflichtungserklärung des KR **CD*** ist für die Beschwerdeführerin heute nicht mehr greifbar, jedoch durch die Prüfberichte des damaligen Wirtschaftsprüfers mittelbar dokumentiert. Auch die in Erfüllung dieser Verpflichtungserklärung durch KR **CD*** für die einzelnen Jahresabschlüsse abgegebenen Rückstehungserklärungen (in der jeweils bilanztechnisch notwendigen Höhe) lassen das Bestehen der ihnen zugrundeliegenden „generellen Rückstehungserklärung“ erkennen (siehe die als Beilagen vorgelegten Rückstehungserklärungen für 2006 und 2007, siehe Beilagen 8 und 9 zu dieser Eingabe). Bei der Eintragung im Verbindlichkeitspiegel des Jahresabschlusses in der Spalte 1 bis 5 Jahre handelt es sich um einen Ausfertigungsfehler bei der Berichtserstellung.“*

Zur Frage der Unverzinslichkeit und Tilgungsverpflichtung für einen fremden Dritten äußerte sich die Beschwerdeführerin wie folgt:

„Bei einem Verkauf der beiden Baumärkte an einen fremden Dritten wäre eine Verzinsung und Tilgung wahrscheinlich an eine Besserungsvereinbarung geknüpft worden und eine allfällige Verzinsung und Tilgung erst bei Überschreiten von zu bestimmenden Liquiditätsgrenzen zum Tragen gekommen.“

Zur Frage des Kapitalisierungszinssatzes im Gutachten vom 25.3.2011 nahm die Beschwerdeführerin wie folgt Stellung:

*„Auf Seite 14 seines Gutachtens vom 25.03.2011 schreibt der Sachverständige im 1.Absatz: ‚Hinsichtlich des Kapitalisierungszinssatzes besteht gemäß den mir erteilten Informationen zwischen der ***GH***. und der Finanzbehörde ein Einvernehmen darüber, dass dieser mit 5 % angesetzt werden soll, welche als Renditevorgabe dem langfristig anzunehmenden Zinssatz entsprechen soll.“*

Diese Festlegung erscheint insoferne gerechtfertigt, als der von der Arbeitsgruppe „Unternehmensbewertung“ des Fachsenates für Betriebswirtschaft und Organisation der Kammer der Wirtschaftstreuhänder errechnete Basiszinssatz zum 31.12.2007 durch Ableitung der Zinsstruktur für börsennotierte Wertpapiere und einer Restlaufzeit von 10 Jahren 4,46 % und bei der Ableitung der spot rate für eine Laufzeit von 30 Jahren 4,77 % beträgt.‘

Nur aus diesem Grund hat der Sachverständige bei der Ermittlung des Unternehmenswerts einen Zinssatz von 5 % angesetzt, weil ihm dies so - offensichtlich aufgrund eines Missverständnisses zwischen der Beschwerdeführerin und den Prüfern - vorgegeben wurde und diesen mit dem Basiszinssatz der Kammer der Wirtschaftstreuhänder verglichen.“

Zur Frage nach dem branchenrichtigen Betafaktor gab die Beschwerdeführerin an:

„Der Sachverständige hat uns in diesem Zusammenhang erläutert, dass er durchaus auch den Betafaktor für die Branche „Retail (Building Supply)“ bei der Erstellung der Bewertungsvariante vom 21.05.2012 hätte heranziehen können. Er weist in diesem Zusammenhang darauf hin, dass er in dieser Bewertungsvariante aus sachverständiger Vorsicht den allgemeinen Beta-Faktor zur Bewertung herangezogen habe. Seine Nachfrage bei Herrn Univ. Prof. Dr. Klaus Rabel, Ordinarius für Unternehmensbewertungen an der Universität Graz und damit die Kapazität für Unternehmensbewertungen in Österreich, hat ergeben, dass eine derartige Vorsicht nicht nötig gewesen und er als Sachverständiger durchaus berechtigt gewesen wäre, bei der Anwendung des APV-Bewertungsverfahrens als Faktor das jeweilige „unlevered beta“ heranzuziehen.

Dabei hätte dieses „unlevered beta“ für die Branche „Retail (Building Supply)“ zum Bewertungsstichtag genauso 0,70 betragen, wie der allgemeine Beta-Faktor für die Branche Building Materials, sodass daraus keine Änderung im Bewertungsergebnis erfolgt wäre.“

Ergänzend zur Beantwortung jener Frage, die sich ausdrücklich an die Beschwerdeführerin gerichtet haben, hat die Beschwerdeführerin auch noch ein von ihr verfasstes und an das Finanzamt gerichtetes Schreiben vorgelegt, das die belangte Behörde nicht vollständig übermittelt hatte.

Zeugeneinvernahme

Mit Schreiben vom 18.10.2022, eingelangt beim Bundesfinanzgericht am 25.10.2022, wurde die zeugenschaftliche Einvernahme des Privatgutachters beantragt, damit dieser sein Gutachten erörtern kann.

Die Zeugeneinvernahme hat am 4.11.2022 unter Beiziehung beider Verfahrensparteien stattgefunden. Der Zeuge erläuterte seine Vorgehensweise bei der Erstellung der Gutachten und legte ergänzende Unterlagen vor.

Mündliche Verhandlung

Ein Vertreter der Beschwerdeführerin bestätigte, dass gegen den Wiederaufnahmebescheid zwar Berufung (nun: Beschwerde) erhoben wurde, jedoch bislang keine Berufungsvorentscheidung (nun: Beschwerdeentscheidung) ergangen sei. Ein Vertreter der belangten Behörde erklärte, Gegenteiliges nicht vorbringen zu können.

Ein Vertreter der Beschwerdeführerin führte weiters aus, dass sich der Vorlageantrag nicht auf eine Beschwerdeentscheidung betreffend Wiederaufnahme beziehe, weil eine solche gar nicht ergangen sei.

Der Vorsitzende hielt beiden Parteien vor, dass unter diesen Umständen, das Berufungsverfahren (nun: Beschwerdeverfahren) betreffend Wiederaufnahme einzustellen sei. Hinsichtlich der Berufung (nun: Beschwerde) gegen den Körperschaftsteuerbescheid könne derzeit nicht entschieden werden, weshalb beabsichtigt sei, die Entscheidung hinsichtlich Körperschaftsteuer bis zur Erledigung des Rechtsmittels betreffend die Wiederaufnahme auszusetzen. Dazu gaben die Parteien des Verfahrens keine Äußerung ab.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin, die im Jahr 2008 unter dem Namen „***Bf1***“ (nachfolgend „***Bf1_Abk***“ genannt) im Firmenbuch eingetragen war, betrieb mehrere Baumärkte. Gesellschafter der ***Bf1_Abk*** waren **CD*** zu 1 % und die ***AB*** (nachfolgend „***AB_Abk***“) zu 99 %; Gesellschafter der ***AB_Abk*** waren **CD*** zu 85 % und ***EF*** zu 15 %. Die ***GH*** (nachfolgend „***GH_Abk***“ genannt) betrieb je einen

Baumarkt in ***Wien*** und ***Ort4***. Gesellschafter der ***GH_Abk*** waren **CD*** zu 85 % und ***EF*** zu 15 %.

[...]

Aus Restrukturierungsgründen sollte der operative Bereich vom Immobilienvermögen der Unternehmensgruppe getrennt werden. Daher sollten die beiden Baumärkte in ***Wien*** und ***Ort4*** auf die ***Bf1_Abk*** übergehen. Eine beabsichtigte Verschmelzung der ***GH_Abk*** als übertragende Gesellschaft mit der ***AB_Abk*** als übernehmende Gesellschaft scheiterte am fehlenden Einverständnis von ***EF***.

Mit Kaufvertrag vom 28.7.2008 verkaufte die ***GH_Abk*** der ***Bf1_Abk*** gewisses Anlagevermögen laut Anlageverzeichnis um einen Kaufpreis in Höhe von € 141.980, einen Firmenwert in Höhe von € 1.300.000,- und Umlaufvermögen in jenem Ausmaß, das am 31.7.2008 zu Inventurbeginn vorhanden war; als Kaufpreis für das Umlaufvermögen wurde der Warenwert vereinbart, der nach dem von ***MN*** vorgegebenen Bewertungsschema zu ermitteln ist; die Warenvorräte wurden schließlich mit € 2.535.431,97 bewertet. Insgesamt betrug der Kaufpreis € 3.977.411,97. Der Kaufpreis wurde durch Übernahme von Verbindlichkeiten der ***GH_Abk*** durch die ***Bf1_Abk*** getilgt. Die kaufgegenständlichen Wirtschaftsgüter stellten jenes Betriebsvermögen dar, das zum Betrieb der beiden Baumärkte gehörte.

Bei der Verkäuferin blieb ein Restvermögen vorhanden.

Aus den Jahresabschlüssen der ***GH_Abk*** der Jahre 2004 bis 2007 sind folgende Jahresgewinne/Jahresverluste ersichtlich:

2004:	-198.739,47
2005:	-198.113,78
2006:	- 28.467,26
2007:	- 14.806,--

Der Bilanzverlust zum 31.12.2007 betrug -909.265,33

Ein Sachverständiger ermittelte im Auftrag der Beschwerdeführerin zum Stichtag 31.12.2007 einen Unternehmenswert von zunächst € 1.543.000 (Gutachten vom 25.3.2011) und änderte diesen Wert im Rahmen einer Ergänzung vom 21.5.2012 auf € 2.200.000 ab. Nach Ansicht der belangten Behörde lag ein negativer Unternehmenswert vor.

Mit dem angefochtenen Haftungsbescheid wurde die Beschwerdeführerin zu Haftung für Kapitalertragsteuer in Höhe von € 325.000,- herangezogen. Im Spruch des Bescheides wurde ein Zufluss von Kapitalerträgen in Höhe von € 1.300.000,- an **CD*** und ***EF*** genannt ist. Bei diesem Betrag handelt es sich um den im Kaufvertrag vom 28.7.2008 angeführten Firmenwert. ***EF*** war nicht Gesellschafterin der Käuferin.

Im März 2012 wurde das Körperschaftsteuerverfahren 2008 in Folge einer Außenprüfung gemäß § 303 BAO wieder aufgenommen und ein neuer Körperschaftsteuerbescheid 2008 erlassen. Während der Beschwerdefrist wurde ein Ansuchen um Fristverlängerung gestellt. Innerhalb der begehrten Fristverlängerung ist das Rechtsmittel gegen den Wiederaufnahmebescheid hinsichtlich Körperschaftsteuer 2008 als auch hinsichtlich des neuen Körperschaftsteuerbescheides bei der bescheiderlassenden Abgabenbehörde eingelangt.

Die Abgabenbehörde hat am 15.11.2013 das Rechtsmittel gegen den Körperschaftsteuerbescheid als unbegründet abgewiesen. Eine Beschwerdeentscheidung hinsichtlich der Beschwerde (damals: Berufung) gegen den Wiederaufnahmebescheid wurde nicht erlassen.

Beweiswürdigung

Zum Haftungsbescheid:

Die Feststellungen hinsichtlich der ***Bf1_Abk***, ***GH_Abk*** und ***AB_Abk*** gründen sich auf die jeweiligen Firmenbuchauszüge; sofern sich die Gesellschafterstruktur in der Zwischenzeit geändert hat (bei der ***GH_Abk*** und der ***AB_Abk*** gründen sich die Feststellungen auf die jeweiligen Firmenbuchauszüge zum 28.7.2008, in die Einsicht genommen wurde.

Die Feststellungen zum Kaufvertrag vom 28.7.2008 gründen sich auf eine Einsichtnahme in den Kaufvertrag vom 28.7.2008. Aus den Jahresabschlüssen der Jahre 2005 und 2007 der ***GH_Abk***, die der Beschwerde beigelegt wurden, sowie aus der Beschwerde selbst geht hervor, dass die ***GH_Abk*** in ***Ort4*** und ***Wien*** einen Baumarkt betrieb und dass diese beiden Baumärkte mit dem Kaufvertrag vom 28.7.2008 an die ***Bf1_Abk*** verkauft wurden. Dazu passend ist in der Präambel zum Kaufvertrag auch festgehalten, dass der Verkäufer (***GH_Abk*** den Betrieb des Baustoffhandels und Baumarktes an diesen Standorten einstellt, sich aber seine Rechtsposition als Leasingnehmer für den Standort ***Ort4*** zurückbehält.

Im Kaufvertrag wird für das Anlagevermögen, das verkauft werden soll sowie für den Firmenwert ein ausdrücklicher Betrag genannt. Weder für das Umlaufvermögen noch für die Verbindlichkeiten werden ziffernmäßige Beträge genannt. Es wurde jedoch vereinbart, dass die Käufer (***Bf1_Abk*** Kreditverbindlichkeiten gegenüber der Erste Bank, Lieferantenverbindlichkeiten, Verbindlichkeiten/Rückstellungen gegenüber Mitarbeitern übernimmt und ein verbleibender Rest vom Nettokaufpreis dadurch entrichtet wird, dass ***Bf1_Abk*** (Käufer) Verbindlichkeiten gegenüber „der Fa. ***CD_a***“ im erforderlichen Ausmaß übernimmt, damit der Nettokaufpreis abgedeckt ist. Die Bezahlung der Umsatzsteuer sollte im Verrechnungswege erfolgen.

Aus dem Anhang zum Jahresabschluss 2007 ist unter dem Punkt „C5. Verbindlichkeiten“

ersichtlich, dass per 31.12.2007 „Sonstige Verbindlichkeiten“ im Ausmaß von 4.442.135,52 mit einer Restlaufzeit zwischen 1 und 5 Jahren aushafteten.

Aus dem Jahresabschluss 2008 ist ersichtlich, dass per 31.12.2008 eine „Übrige Verbindlichkeit“ gegenüber „***CD_a***“ in Höhe von € 463.918,75 aushaftet, während der Vergleichswert zum Vorjahr mit „4.442,1“ angegeben ist. Somit entfallen auf das Umlaufvermögen abzüglich Verbindlichkeiten/Rückstellungen für Personal ein Betrag in Höhe von € 3.978.216,77. Aus der Beantwortung der Beschwerdeführerin vom 2.8.2022 geht schließlich hervor, dass die beiden Betriebe der ***GH_Abk*** letztlich um einen Gesamtpreis in Höhe von € 3.977.411,97 verkauft wurden. Schließlich wurde im Rahmen einer von der Beschwerdeführerin beantragten Einvernahme des von ihr beauftragten Gutachters als Zeuge die mit 1.4.2009 datierte Rechnung in Höhe von € 3.977.411,97 (netto) vorgelegt.

Die Feststellung zur beabsichtigten Umgründung gründet sich auf den mit der Beschwerde vorgelegte Entwurf eines Verschmelzungsvertrages, der die Verschmelzung der ***GH_Abk*** auf die ***AB_Abk***, wobei idente Beteiligungsverhältnisse bestanden, vorsah. Aus dem Generalversammlungsprotokoll der ***GH_Abk*** vom 3.9.2007 ist ersichtlich, dass der Vertreter von ***EF*** gegen die Verschmelzung Widerspruch erhoben hatte. Die Eheleute ***EF*** und **CD** befanden sich seit längerer Zeit in einem Scheidungsverfahren.

Die Feststellungen zu den Jahresfehlbeträgen der ***GH_Abk*** gründen sich auf eine Einsichtnahme in die jeweiligen Jahresabschlüsse, die der Beschwerde beigelegt waren.

Aus einer Faxnachricht vom 7.1.2004 der Abteilung Kreditsanierung Großkunden der Erste Bank geht hervor, dass die Erste Bank zu einer Tilgungsstundung bereit war, sofern unter anderem funktionierende „Entscheidungsstrukturen in der Gruppe“ aufgebaut werden und die „Entwicklung einer strategischen Ausrichtung für die Firmengruppe“ erfolgt. Im September 2006 wies die Erste Bank in einem Schreiben an „Inh. ***CD_a*** zHd. ***Hrn. CD***“ darauf hin, dass per 31.10.2006 Kreditlinien der „***Bf1_Gesellschaften***“ im Volumen von € 800.000,-- auslaufen würden, wobei die Bank zu einer Prolongation bereit war, sofern sie eine Verkaufsvollmacht für den Standort ***Ort6*** erhält. Aus dem Jahresabschluss 2007 der ***Bf1_Abk*** geht hervor, dass der Standort ***Ort6*** zur ***Bf1*** (***Bf1_Abk***) gehört. Auf das Schreiben der Erste Bank hat **CD** dahingehend geantwortet, dass das Ergebnis des Projektes „***Bf1_Firmenname2011***“, in dem die Entwicklung der nächsten fünf Jahre dargestellt werden soll, abgewartet werden möge. Am 19.12.2006 hat ein Gespräch in der Erste Bank stattgefunden, bei dem sich herausgestellt hatte, dass die ***Firmengruppe Bf1*** bis Mitte 2007 zusätzliche Mittel in Höhe von 1,2 Millionen € benötige und dass das Konzept „***Bf1_Firmenname2011***“ besprochen wurde, das insbesondere eine gesellschaftsrechtliche Neustrukturierung enthalten sollte.

Zur fehlenden Beschwerdevorentscheidung hinsichtlich Wiederaufnahme für KÖSt 2008:

Die Feststellungen zur Außenprüfung und Bescheiderlassung in Folge der Außenprüfung gründen sich einerseits auf den Bericht über die Außenprüfung vom 28.2.2012 sowie andererseits auf die angefochtenen Bescheide vom 12.3.2012, die sich im vorgelegten Verwaltungsakt befinden und auf die in der Beschwerde (Berufung) Bezug genommen wird.

Die Feststellung, dass keine Beschwerdeentscheidung hinsichtlich des bekämpften Wiederaufnahmebescheides erlassen wurde, ist grundsätzlich unstrittig. Der Vertreter der Beschwerdeführerin hat dies auch in der mündlichen Verhandlung nochmals bestätigt und auch die belangte Behörde hat in der mündlichen Verhandlung angegeben, das Gegenteil nicht beweisen zu können. Darüber hinaus findet sich auch in den vom Finanzamt vorgelegten Akten kein Hinweis auf eine solche Beschwerdeentscheidung, während die Beschwerdeentscheidung hinsichtlich des Sachbescheides und auch hinsichtlich des Haftungsbescheides und eines Säumniszuschlagsbescheides im Verwaltungsakt aufliegt. Schließlich hat die belangte Behörde in ihrer Beantwortung vom 27.6.2022 angegeben, dass sie weder im elektronischen Akt unter diversen hochgeladenen Dateien noch im elektronischen Archiv noch im zuvor zuständigen Finanzamt (nunmehr: Finanzamt Österreich) eine Beschwerdeentscheidung hinsichtlich der Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid finden konnte.

Rechtslage

§ 94 EStG 1988 idF BGBl I 24/2007 lautet (auszugsweise):

Befreiung von der Kapitalertragsteuer

*§ 94. Der zum Abzug Verpflichtete (§ 95 Abs. 3) hat keine Kapitalertragsteuer abziehen:
[...]*

2. Unter folgenden Voraussetzungen bei den Kapitalerträgen von Körperschaften im Sinne des § 1 Abs. 2 des Körperschaftsteuergesetzes 1988:

- Es handelt sich um Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien, Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung oder an Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften und

- die Körperschaft ist mindestens zu einem Viertel unmittelbar am Grund- oder Stammkapital beteiligt.

[...]

§ 95 EStG 1988 idF BGBl I 65/2008 lautet (auszugsweise):

Höhe und Einbehaltung der Kapitalertragsteuer

§ 95. (1) Die Kapitalertragsteuer beträgt 25%.

(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. Bei Kapitalerträgen gemäß § 93 Abs. 3 Z 5, bei denen die Kapitalertragsteuer auf Grundlage von Meldungen gemäß § 40 Abs. 2 Z 2 vierter Satz des Investmentfondsgesetzes 1993 und gemäß § 40 Abs. 2 Z 2 dritter Satz des Immobilien-Investmentfondsgesetzes einbehalten wird, geht die Haftung für die Richtigkeit der gemeldeten Beträge auf den Rechtsträger des ausländischen Kapitalanlagefonds über. Wird Kapitalertragsteuer auf Grundlage von Meldungen gemäß § 40 Abs. 2 Z 2 fünfter Satz des Investmentfondsgesetzes 1993 und gemäß § 40 Abs. 2 Z 2 vierter Satz des Immobilien-Investmentfondsgesetzes einbehalten, haften für die Richtigkeit der gemeldeten Beträge der Rechtsträger des ausländischen Kapitalanlagefonds und der steuerliche Vertreter zur ungeteilten Hand.

(3) Zum Abzug der Kapitalertragsteuer ist verpflichtet:

1. Bei inländischen Kapitalerträgen (§ 93 Abs. 2) der Schuldner der Kapitalerträge.

[...]

§ 224 BAO lautet:

2. Geltendmachung von Haftungen.

§ 224. (1) Die in Abgabenvorschriften geregelten persönlichen Haftungen werden durch Erlassung von Haftungsbescheiden geltend gemacht. In diesen ist 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.

(2) Die Bestimmungen des Einkommensteuerrechtes über die Geltendmachung der Haftung für Steuerabzugsbeträge bleiben unberührt.

(3) Die erstmalige Geltendmachung eines Abgabenanspruches anlässlich der Erlassung eines Haftungsbescheides gemäß Abs. 1 ist nach Eintritt der Verjährung des Rechtes zur Festsetzung der Abgabe nicht mehr zulässig.

§ 323 Abs 42 BAO lautet auszugsweise:

(42) Wurde eine Berufung vor dem 1. Jänner 2014, ohne vorher eine Berufungsvorentscheidung zu erlassen, der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorgelegt, so ist § 262 (Erlassung einer Beschwerde vorentscheidung) nicht anwendbar.

§ 262 BAO lautet:

9. Beschwerdeverentscheidung

§ 262. (1) Über Bescheidbeschwerden ist nach Durchführung der etwa noch erforderlichen Ermittlungen von der Abgabenbehörde, die den angefochtenen Bescheid erlassen hat, mit als Beschwerdeverentscheidung zu bezeichnendem Bescheid abzusprechen.

(2) Die Erlassung einer Beschwerdeverentscheidung hat zu unterbleiben,

a) wenn dies in der Bescheidbeschwerde beantragt wird und

b) wenn die Abgabenbehörde die Bescheidbeschwerde innerhalb von drei Monaten ab ihrem Einlangen dem Verwaltungsgericht vorlegt.

(3) Wird in der Bescheidbeschwerde lediglich die Gesetzwidrigkeit von Verordnungen, die Verfassungswidrigkeit von Gesetzen oder die Rechtswidrigkeit von Staatsverträgen behauptet, so ist keine Beschwerdeverentscheidung zu erlassen, sondern die Bescheidbeschwerde unverzüglich dem Verwaltungsgericht vorzulegen.

(4) Weiters ist keine Beschwerdeverentscheidung zu erlassen, wenn der Bundesminister für Finanzen den angefochtenen Bescheid erlassen hat.

§ 264 BAO lautet:

10. Vorlageantrag

§ 264. (1) Gegen eine Beschwerdeverentscheidung kann innerhalb eines Monats ab Bekanntgabe (§ 97) der Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Verwaltungsgericht gestellt werden (Vorlageantrag). Der Vorlageantrag hat die Bezeichnung der Beschwerdeverentscheidung zu enthalten.

(2) Zur Einbringung eines Vorlageantrages ist befugt

a) der Beschwerdeführer, ferner

b) jeder, dem gegenüber die Beschwerdeverentscheidung wirkt.

(3) Wird ein Vorlageantrag rechtzeitig eingebracht, so gilt die Bescheidbeschwerde von der Einbringung des Antrages an wiederum als unerledigt. Die Wirksamkeit der Beschwerdeverentscheidung wird durch den Vorlageantrag nicht berührt. Bei Zurücknahme des Antrages gilt die Bescheidbeschwerde wieder als durch die Beschwerdeverentscheidung erledigt; dies gilt, wenn solche Anträge von mehreren hiezu Befugten gestellt wurden, nur für den Fall der Zurücknahme aller dieser Anträge.

(4) Für Vorlageanträge sind sinngemäß anzuwenden:

a) § 93 Abs. 4 und 5 sowie § 245 Abs. 1 zweiter Satz und Abs. 2 bis 5 (Frist),

b) § 93 Abs. 6 und § 249 Abs. 1 (Einbringung),

c) § 255 (Verzicht),

- d) § 256 (Zurücknahme),*
- e) § 260 Abs. 1 (Unzulässigkeit, nicht fristgerechte Einbringung),*
- f) § 274 Abs. 3 Z 1 und 2 sowie Abs. 5 (Unterbleiben einer mündlichen Verhandlung).*

(5) Die Zurückweisung nicht zulässiger oder nicht fristgerecht eingebrachter Vorlageanträge obliegt dem Verwaltungsgericht.

(6) Erfolgt die Vorlage der Bescheidbeschwerde an das Verwaltungsgericht nicht innerhalb von zwei Monaten ab Einbringung des Vorlageantrages bzw. in den Fällen des § 262 Abs. 3 und 4 (Unterbleiben einer Beschwerdeentscheidung) ab Einbringung der Bescheidbeschwerde, so kann die Partei (§ 78) beim Verwaltungsgericht eine Vorlageerinnerung einbringen. Diese wirkt wie eine Vorlage der Beschwerde. Sie hat die Bezeichnung des angefochtenen Bescheides, der Beschwerdeentscheidung und des Vorlageantrages zu enthalten.

(7) Durch die Aufhebung einer Beschwerdeentscheidung scheidet der Vorlageantrag aus dem Rechtsbestand aus.

§ 265 BAO lautet:

11. Vorlage der Beschwerde und der Akten

§ 265. (1) Die Abgabenbehörde hat die Bescheidbeschwerde, über die keine Beschwerdeentscheidung zu erlassen ist oder über die infolge eines Vorlageantrages vom Verwaltungsgericht zu entscheiden ist, nach Durchführung der etwa noch erforderlichen Ermittlungen ohne unnötigen Aufschub dem Verwaltungsgericht vorzulegen.

(2) Die Vorlage der Bescheidbeschwerde hat jedenfalls auch die Vorlage von Ablichtungen (Ausdrucken) des angefochtenen Bescheides, der Beschwerdeentscheidung, des Vorlageantrages und von Beitrittserklärungen zu umfassen.

(3) Der Vorlagebericht hat insbesondere die Darstellung des Sachverhaltes, die Nennung der Beweismittel und eine Stellungnahme der Abgabenbehörde zu enthalten.

(4) Die Abgabenbehörde hat die Parteien (§ 78) vom Zeitpunkt der Vorlage an das Verwaltungsgericht unter Anschluss einer Ausfertigung des Vorlageberichtes zu verständigen.

(5) Partei im Beschwerdeverfahren vor dem Verwaltungsgericht ist auch die Abgabenbehörde, deren Bescheid mit Bescheidbeschwerde angefochten ist.

(6) Die Abgabenbehörde ist ab der Vorlage der Bescheidbeschwerde verpflichtet, das Verwaltungsgericht über Änderungen aller für die Entscheidung über die Beschwerde bedeutsamen tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse unverzüglich zu verständigen. Diese Pflicht besteht ab Verständigung (Abs. 4) auch für den Beschwerdeführer.

§ 271 BAO lautet:

16. Aussetzung der Entscheidung

§ 271. (1) Ist wegen einer gleichen oder ähnlichen Rechtsfrage eine Beschwerde anhängig oder schwebt sonst vor einem Gericht oder einer Verwaltungsbehörde ein Verfahren, dessen Ausgang von wesentlicher Bedeutung für die Entscheidung über die Beschwerde ist, so kann die Entscheidung über diese unter Mitteilung der hiefür maßgebenden Gründe ausgesetzt werden, sofern nicht überwiegende Interessen der Partei (§ 78) entgegenstehen. Dies hat vor Vorlage der Beschwerde durch Bescheid der Abgabenbehörde, nach Vorlage der Beschwerde durch Beschluss des Verwaltungsgerichtes zu erfolgen.

(2) Nach rechtskräftiger Beendigung des Verfahrens, das Anlass zur Aussetzung gemäß Abs. 1 gegeben hat, ist das ausgesetzte Beschwerdeverfahren von Amts wegen fortzusetzen.

(3) Von der Abgabenbehörde erlassene Aussetzungsbescheide gemäß Abs. 1 verlieren ihre Wirksamkeit, sobald die Partei (§ 78) die Fortsetzung des Beschwerdeverfahrens beantragt.

§ 274 BAO lautet:

§ 274. (1) Über die Beschwerde hat eine mündliche Verhandlung stattzufinden,

1. wenn es beantragt wird

a) in der Beschwerde,

b) im Vorlageantrag (§ 264),

c) in der Beitrittserklärung (§ 258 Abs. 1) oder

d) wenn ein Bescheid gemäß § 253 an die Stelle eines mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Bescheides tritt, innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe (§ 97) des späteren Bescheides, oder

2. Wenn es der Einzelrichter bzw. der Berichterstatter für erforderlich hält.

(2) Obliegt die Entscheidung über die Beschwerde dem Senat, so hat eine mündliche Verhandlung weiters stattzufinden,

1. wenn es der Senatsvorsitzende für erforderlich hält oder

2. wenn es der Senat auf Antrag eines Mitglieds beschließt.

(3) Der Senat kann ungeachtet eines Antrages (Abs. 1 Z 1) von einer mündlichen Verhandlung absehen, wenn die Beschwerde

1. als unzulässig oder nicht rechtzeitig eingebracht zurückzuweisen ist (§ 260),

2. als zurückgenommen (§ 85 Abs. 2, § 86a Abs. 1) oder als gegenstandslos (§ 256 Abs. 3, § 261) zu erklären ist oder

3. wenn eine Aufhebung unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erfolgt (§ 278).

(4) Der Senatsvorsitzende hat den Ort und den Zeitpunkt der Verhandlung zu bestimmen. Hat eine mündliche Verhandlung stattzufinden, so sind die Parteien mit dem Beifügen vorzuladen, dass ihr Fernbleiben der Durchführung der Verhandlung nicht entgegensteht.

(5) Obliegt die Entscheidung über die Beschwerde dem Einzelrichter und hat nach Abs. 1 eine mündliche Verhandlung stattzufinden, so sind Abs. 3 und 4 sowie § 273 Abs. 1, § 275 und § 277 Abs. 4 sinngemäß anzuwenden; hierbei sind die Obliegenheiten und Befugnisse des Senatsvorsitzenden dem Einzelrichter auferlegt bzw. eingeräumt.

§ 281a BAO lautet:

18a. Verständigung

§ 281a. Wenn das Verwaltungsgericht nach einer Vorlage (§ 265) zur Auffassung gelangt, dass noch eine Beschwerdeentscheidung zu erlassen ist oder ein Vorlageantrag nicht eingebracht wurde, hat es die Parteien darüber unverzüglich formlos in Kenntnis zu setzen.

Rechtliche Beurteilung

Zum Haftungsbescheid:

Unter Firmenwert ist jener Wert zu verstehen, der nicht einzelnen betrieblich eingesetzten Wirtschaftsgütern zugeordnet werden kann, sondern sich als Mehrwert über den Substanzwert der einzelnen materiellen und immateriellen Wirtschaftsgüter ergibt, also durch den Betrieb des Unternehmens im Ganzen vermittelt wird (VwGH 19.10.2016, Ra 2015/15/0046).

Die Wertfindung für Betriebe, Teilbetriebe oder Mitunternehmeranteile ist unter Verwendung von geeigneten Unternehmensbewertungsverfahren durch Ermittlung der realen Werte (Teilwerte) des übergelassenen Vermögens (einschließlich selbstgeschaffener unkörperlicher Wirtschaftsgüter, wie bspw. der Firmenwert) vorzunehmen.

Verdeckte Ausschüttungen sind Vorteile, die eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern aus ihrem Vermögen in einer nicht als Gewinnausschüttung erkennbaren Form außer der Dividende oder sonstigen offenen Gewinnverteilung unter welcher Bezeichnung auch immer gewährt, die sie anderen Personen, die nicht ihre Gesellschafter sind, nicht oder nicht unter den gleichen günstigen Bedingungen zugestehen würde.

Eine verdeckte Ausschüttung ist auch dann anzunehmen, wenn Dritte auf Grund ihres Naheverhältnisses zum Anteilsinhaber eine in der Anteilsinhaberschaft wurzelnde Zuwendung erhalten. Auch beteiligungsmäßige Verflechtungen begründen ein "Nahestehen".

Für die Zurechnung einer verdeckten Ausschüttung an den Gesellschafter kommt es darauf an, ob, wann und in welcher Höhe ihm ein vermögenswerter Vorteil zugeflossen ist. An diesen

nach § 19 Abs 1 EStG 1988 zu bestimmenden Zeitpunkt des Zuflusses knüpft auch der Kapitalertragsteuerabzug an (VwGH 25.11.2009, 2008/15/0039).

Bei Zuwendungen einer Kapitalgesellschaft an ihre Schwestergesellschaft, die nicht durch Leistungsbeziehungen zwischen den Gesellschaften, sondern durch die gesellschaftsrechtliche Verflechtung veranlasst sind, liegt einerseits eine Gewinnausschüttung an die gemeinsame(n) Muttergesellschaft(en) bzw. Gesellschafter und andererseits eine Einlage des (der) Ausschüttungsempfänger bei der Schwestergesellschaft vor (VwGH 25.11.2009, 2008/15/0039).

Auch im Fall von verbundenen Gesellschaften (zB Schwester- oder Nichtengesellschaften) ist die verdeckte Ausschüttung immer im Verhältnis zum unmittelbaren Anteilsinhaber anzunehmen (vgl zB *Kirchmayr in Brandl/Karollus/Kichmayr/Leitner*, Handbuch Verdeckte Gewinnausschüttung³, 234 f mwN). Die von der belangten Behörde angenommene verdeckte Ausschüttung an ***EF*** ist damit rechtlich unmöglich (vgl. BFG 27.5.2014, RV/7101788/2013), weil ***EF*** an der Beschwerdeführerin gar nicht beteiligt war. Gesellschafter der Beschwerdeführerin waren **CD** (1 %) und die ***AB*** (99 %).

Der Abzugsverpflichtete haftet für die korrekte Berechnung, den Einbehalt sowie die Abfuhr der KEST. Eine Haftung kann nur im Falle einer abgabenrechtlichen Schuld entstehen. Ist der Kapitalertrag beim Empfänger steuerfrei, liegt grundsätzlich aufgrund der materiellen Akzessorietät kein Haftungstatbestand vor (*Rasner/Scherleitner in Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke*, EStG § 95 Anm 3). Keine Kapitalertragsteuer fällt etwa an, wenn die Voraussetzungen des § 94 Z 2 EStG 1988 erfüllt sind. Gem § 94 Z 2 EStG 1988 idF BGBl I 2007/24 hat der zum Abzug Verpflichtete (die Beschwerdeführerin) dann keine KEST abziehen, wenn Gewinnanteile von Körperschaften (§ 1 Abs 2 KStG) vorliegen und die Körperschaft mindestens zu einem Viertel am Grund- oder Stammkapital beteiligt ist. Unter die KEST-Befreiungsbestimmung des § 94 Z 2 EStG 1988 fallen neben offenen Ausschüttungen auch verdeckte Ausschüttungen (vgl zB EStR 2000 Rz 7754b; VwGH 21.2.2013, 2009/13/0257). Da die ***AB*** zu mehr als 25 % am Kapital der Beschwerdeführerin beteiligt war und auch bei verdeckten Ausschüttungen Gewinnanteile von Körperschaften vorliegen, kommt die KEST-Befreiung des § 94 Z 2 EStG 1988 für jenen Teil einer (verdeckten) Ausschüttung zur Anwendung, der auf die ***AB*** entfällt. Bereits aus diesem Grund ist die geltend gemachte Haftung in Höhe von € 325.000,- um 99 %, sohin um € 321.750,-, einzuschränken. Auf den zweiten Gesellschafter, **CD**, der an der Beschwerdeführerin zu 1 % beteiligt war, kann nur noch ein KEST-Betrag von höchstens € 3.250,- entfallen.

Die Geltendmachung der Haftung ist eine Ermessensentscheidung. Dies gilt auch für KEST-Haftungsbescheide (*Rasner/Scherleitner in Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke*, EStG § 95 Anm 6). Weder im angefochtenen Haftungsbescheid noch im darin verwiesenen Bericht über die Außenprüfung finden sich Ermessensüberlegungen zur Haftungsinanspruchnahme durch

die belangte Behörde. Nach der Rechtslage vor dem StRefG 2015/2016 (BGBl I 2015/118) – und somit im beschwerdegegenständlichen Zeitraum - war eine Direktvorschrift der KESt an den Empfänger der Kapitalerträge nicht von einer erschwerten Durchsetzbarkeit beim Abzugspflichtigen abhängig. Insofern sind auch Überlegungen, ob die KESt nicht – zweckmäßigerweise – dem Empfänger vorzuschreiben gewesen wäre, zu berücksichtigen.

Unter Billigkeit ist die Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Partei zu verstehen. Unter Zweckmäßigkeit ist das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben, aber auch die Berücksichtigung der Verwaltungsökonomie, zu verstehen.

Ein langer Zeitabstand zwischen dem Entstehen der Abgabenschuld (Kaufvertrag vom Sommer 2008) und der bescheidmäßigen Inanspruchnahme zur Haftung (Haftungsbescheid vom März 2012) andererseits ist ein Umstand, der bei der Inanspruchnahme zur Haftung im Sinne des Ermessens nicht außer Betracht gelassen werden darf.

Mit dem angefochtenen Haftungsbescheid wurde die Beschwerdeführerin ursprünglich zur Haftung für € 325.000 KESt herangezogen. Durch das vorliegende Erkenntnis kann die Heranziehung zur Haftung nur noch mit € 3.250,-, somit um € 321.750,- weniger erfolgen.

Auch wenn der Haftungstatbestand nach § 95 Abs 2 EStG 1988 (idF vor BGBl I 2010/111; nunmehr: § 95 Abs 1 EStG 1988) als solcher nur auf die objektive Verletzung der Pflicht zur Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer abstellt, kann im Rahmen der Ermessensübung auch Umständen aus dem subjektiven Bereich eines potenziell Haftungspflichtigen Bedeutung zukommen.

In der Beschwerde vom 31.5.2012 ist auf den Seiten 4 ff dargestellt, dass von Lieferanten und Banken eine Restrukturierung der ***Bf1_Gesellschaften*** gefordert wurde und die Hausbank die Beiziehung eines von ihr ausgewählten Unternehmensberaters verlangte, ohne dessen Zustimmung keine wirtschaftlich bedeutsamen Verträge mehr abgeschlossen werden durften. Diese Angaben in der Beschwerde sind auch durch entsprechende Beilagen (Korrespondenz etc.) belegt.

Unter Berücksichtigung dieser subjektiven Umstände, des Verstreichens eines mehrjährigen Zeitraumes zwischen Entstehen des Abgabenanspruchs und der Geltendmachung der Haftung, des Wegfalls von mindestens 99 % des haftungsgegenständlichen Abgabenbetrages und des Umstandes, dass eine Direktvorschrift der KESt an den steuerlich erfassten Empfänger der Einkünfte nach der hier anzuwendenden Rechtslage des EStG nicht als unzulässig angesehen werden kann, ist im Rahmen der Ermessensübung durch das Bundesfinanzgericht gänzlich von einer (Rest)Haftung abzusehen.

Der Beschwerde gegen den Haftungsbescheid war daher Folge zu geben.

Zum Wiederaufnahmebescheid betreffend Körperschaftsteuer 2008 sowie zum Körperschaftsteuerbescheid 2008

Bei Vorliegen einer Berufung (Beschwerde) gegen den Wiederaufnahmebescheid und gegen den im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Sachbescheid widerspricht es dem Gesetz, eine Berufung gegen die Wiederaufnahme unerledigt zu lassen und vorerst über die Berufung (Beschwerde) gegen den neuen Sachbescheid abzusprechen. Eine derartige Vorgangsweise würde die Entscheidung über die Berufung (Beschwerde) gegen den Sachbescheid mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit belasten (vgl. Erkenntnis des VwGH vom 24. Juni 2009, 2007/15/0041), was mit einem Rechtsbehelf gegen die Entscheidung geltend gemacht werden kann (VwGH 22.11.2012, 2012/15/0193).

Wird der Wiederaufnahmebescheid aufgehoben, so tritt nach § 307 Abs. 3 BAO das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat. Durch die Aufhebung des Wiederaufnahmebescheides scheidet somit ex lege der neue Sachbescheid aus dem Rechtsbestand aus (VwGH 28.10.2008, 2006/15/0102). Es ist daher erforderlich, zunächst Klarheit darüber zu haben, ob die Wiederaufnahme zu Recht erfolgt ist.

Der Wiederaufnahmebescheid und der neue Sachbescheid sind zwei Bescheide, die jeder für sich einer Berufung (nunmehr: Beschwerde) zugänglich sind. Werden beide Bescheide mit Berufung (Beschwerde) angefochten, ist zunächst über die Berufung gegen den Wiederaufnahmebescheid zu entscheiden (zB VwGH 28.2.2012, 2009/15/0170).

Rechtswirkung einer Beschwerdevoentscheidung:

Gemäß § 263 BAO stellen Beschwerdevoentscheidungen entweder Formalerledigungen (§ 260 BAO – Zurückweisung; § 256 BAO und § 261 BAO Gegenstandsloserklärung; § 85 Abs 2 BAO Zurücknahmefiktion) oder Entscheidungen in der Sache (§ 263 BAO) dar. Die Entscheidung in der Sache umfasst neben der Abweisung und der Abänderung auch die ersatzlose Aufhebung des angefochtenen Bescheides.

Eine ersatzlose Aufhebung des angefochtenen Bescheides mit Beschwerdevoentscheidung hat etwa zu erfolgen bei (sachlicher oder örtlicher) Unzuständigkeit der Behörde, die den angefochtenen Bescheid erlassen hat (VwGH 21.5.2001, 2001/17/0043 - wird die Unzuständigkeit eines Finanzamtes durch das Bundesfinanzgericht nicht wahrgenommen, ist die Erledigung des Bundesfinanzgerichts mit Rechtswidrigkeit des Inhalts belastet; *Stoll*, BAO, 2795f). Weiters hat eine ersatzlose Aufhebung zu erfolgen bei Erlassung eines antragsgebundenen Bescheides, obwohl kein Antrag gestellt wurde (VwGH 28.6.2001, 2001/16/0182) oder der Antrag wieder zurückgenommen wurde (VwGH 18.11.2008, 2006/15/0320).

Gemäß § 263 Abs 3 BAO wirkt eine Beschwerdeverentscheidung wie ein Beschluss (§ 278 BAO) bzw ein Erkenntnis (§ 279 BAO) über die Beschwerde. Eine die Beschwerde formal erledigende Beschwerdeverentscheidung tritt als eigenständiger verfahrensrechtlicher Rechtsakt neben den angefochtenen Bescheid, ersetzt diesen aber nicht, weil nur über die (Un)Zulässigkeit der Beschwerde abgesprochen wird (*Fischerlehner in Fischerlehner/Brennsteiner, Abgabenverfahren*³, § 263 Anm 9; *Ritz/Koran, BAO*⁷ § 263 Tz 11). Hingegen tritt eine meritorische Beschwerdeverentscheidung an die Stelle des mit Beschwerde angefochtenen Bescheides und ersetzt diesen zur Gänze (*Fischerlehner in Fischerlehner/Brennsteiner, Abgabenverfahren*³, § 263 Anm 9; *Ritz/Koran, BAO*⁷ § 263 Tz 11).

Vom Verwaltungsgericht ist eine Bescheidbeschwerde gem. § 260 Abs 1 BAO mit Beschluss zurückzuweisen, wenn die Beschwerde nicht zulässig ist.

Rechtswirkungen eines Vorlageantrages:

Gegen eine wirksam erlassene Beschwerdeverentscheidung kann ein Vorlageantrag gestellt werden. Gemäß § 263 Abs 3 BAO gilt bei rechtzeitiger Einbringung eines Vorlageantrages die Bescheidbeschwerde wiederum als unerledigt. Die Zuständigkeit zur Entscheidung des Bundesfinanzgerichts iSd § 291 BAO beginnt jedoch erst mit der Vorlage der Beschwerde.

Die Wirksamkeit der Beschwerdeverentscheidung wird jedoch durch einen Vorlageantrag nicht berührt (§ 264 Abs 3 BAO). Dies hat zur Folge, dass die Ergebnisse der Beschwerdeverentscheidung (zB verminderte Abgabenfestsetzung bei teilweiser Stattgabe durch Beschwerdeverentscheidung) bis zur abschließenden Beschwerdeerledigung erhalten bleiben. Der ursprünglich angefochtene Bescheid wird durch die Beschwerdeverentscheidung verdrängt.

Erst eine Entscheidung in der Sache selbst (§ 279 BAO) durch das Verwaltungsgericht beendet die Wirksamkeit der Beschwerdeverentscheidung. Wird das Beschwerdeverfahren hingegen durch einen Beschluss nach § 278 BAO beendet, mit dem der Vorlageantrag zurückgewiesen wird (§ 264 Abs 4 lit e iVm § 260 Abs 1 BAO) oder als gegenstandslos nach Zurücknahme erklärt wird (§ 264 Abs 4 lit d iVm § 256 Abs 3 BAO) oder als gegenstandslos erklärt wird nach fruchtlosem Mängelbehebungsauftrag (§ 264 Abs 4 lit d iVm § 256 Abs 3 iVm § 85 Abs 2 BAO) bleibt die Beschwerdeverentscheidung wirksam (*Ellinger/Sutter/Urtz, BAO*³ § 264 Anm 9). Anders verhält es sich bei Formalerledigungen des Verwaltungsgerichts, die sich direkt auf die Beschwerde beziehen (siehe gleich unten).

Auf Grund eines eingebrachten Vorlageantrages hat das Verwaltungsgericht über die Beschwerde, nicht jedoch über die Beschwerdeverentscheidung zu entscheiden, weil die Beschwerdeverentscheidung nicht der bekämpfte Bescheid ist (VwGH 25.11.2010, 2010/16/0221).

Auswirkung auf die Beschwerde gegen einen Wiederaufnahmebescheid

Die Verpflichtung gemäß § 262 BAO zur Erlassung einer Beschwerdevoirentscheidung (außer in den in § 262 Abs 2 BAO genannten Fällen) erlischt erst, wenn die Beschwerdevoirentscheidung wirksam erlassen (zugestellt) wurde. Dabei geht eine Meinung offenbar davon aus, dass ab Vorlage der Beschwerde an das Verwaltungsgericht keine (erstmalige) Beschwerdevoirentscheidung durch das Finanzamt erlassen werden kann (vgl. *Lenneis*, Sofortige Vorlage ohne BVE - Unzuständigkeit durch das BFG möglich?, BFGjournal 2018 32 (37); *Fischerlehner*, Verfahrens(an)Leitung durch das BFG, BFGjournal 2018, 177), wobei § 300 Abs 1 BAO idF BGBl I 117/2016 lediglich die Abänderung oder Aufhebung von Beschwerdevoirentscheidungen mit einer Nichtigkeitssanktion bedroht. Ausdrücklich erwähnt ist die erstmalige Erlassung einer Beschwerdevoirentscheidung in § 300 BAO jedenfalls nicht; genauso wenig wie die nachträgliche Nichtigkeitsfolge eines anderen (abhängigen) Bescheides.

§ 300 BAO sollte verfassungsrechtlichen Überlegungen Rechnung tragen, die dahin gehen, dass keine gleichzeitige Zuständigkeit einer Abgabenbehörde und eines Verwaltungsgerichts zur Abänderung oder Aufhebung eines Bescheides besteht (ErlRV 2007 BlgNR 24. GP, 21 mit Verweis auf *Tanzer*, Rechtsschutz im Steuerrecht, 16. ÖJT, Band IV/1, 40).

Ritz/Koran (Finanzverwaltungsgerichtsbarkeit neu in Österreich, 270) weisen darauf hin, dass eine derartige Zuständigkeitskonkurrenz erst eintreten kann, sobald das Verwaltungsgericht zur Erledigung der Bescheidbeschwerde zuständig wird. *Lenneis* ging davon aus, dass eine solche konkurrierende Zuständigkeit ab dem Zeitpunkt denkbar ist, zu dem das Bundesfinanzgericht Kenntnis von der Beschwerde erlangt (*Lenneis*, Funktion des Beschwerdevorverfahrens in der Finanzgerichtsbarkeit in *Holoubek/Lang* (Hrsg) Grundfragen der Verwaltungs- und Finanzgerichtsbarkeit, 290).

Mit dem Jahressteuergesetzes 2018 (BGBl I 62/2018) wurde § 300 Abs 1 BAO um einen Satz ergänzt, wonach die Verpflichtung zur Erlassung einer Beschwerdevoirentscheidung durch die Nichtigkeitsandrohung von Aufhebungen oder Abänderungen nicht berührt wird. Aus den erläuternden Bemerkungen (ErläutRV 190 BlgNR 26. GP) geht hervor, dass dadurch sichergestellt werden soll, dass die Verpflichtung zur Erlassung einer Beschwerdevoirentscheidung auch im Fall einer ungerechtfertigten Aktenvorlage weiterhin aufrecht bleibt und mit Säumnisbeschwerde gemäß § 284 BAO beim Verwaltungsgericht durchsetzbar ist.

Allerdings hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass eine Zuständigkeit des Bundesfinanzgerichts nur dann gegeben ist, wenn zuvor von der belangten Behörde eine Beschwerdevoirentscheidung erlassen wurde. Das hat letztlich zur Folge, dass eine von der belangten Behörde in Folge eines bei ihr eingelangten Vorlageantrages dem Bundesfinanzgericht vorgelegte Beschwerde, die ohne Erlassung einer Beschwerdevoirentscheidung (abgesehen von den in § 262 Abs 2 BAO taxativ aufgezählten

Fällen) gemäß § 265 BAO vorgelegt wurde, auch die Unwirksamkeit des Vorlageantrages nach sich zieht. Ein Vorlageantrag kann nämlich nur gegen eine wirksam ergangene Beschwerdeentscheidung gestellt werden; anderenfalls hat die beschlussmäßige Zurückweisung durch das Verwaltungsgericht zu erfolgen (BFG 15.5.2014, RV/7200006/2014; VwGH 11.9.2014, Ra 2014/16/0013). Genauso verhält es sich mit Vorlageanträgen, die (etwa vorsorglich) zu früh gestellt wurden: ein vor Zustellung der Beschwerdeentscheidung eingebrachter Vorlageantrag ist wirkungslos und wegen Unzulässigkeit zurückzuweisen (*Althuber in Althuber/Tanzer/Unger* (Hrsg), BAO Handbuch (2015) zu § 264 BAO, Seite 741; *Ritz/Koran*, BAO⁷, § 264 Tz 6 mwN).

Darüber hinaus hat der Gesetzgeber des Jahressteuergesetzes 2018 rückwirkend per 1.7.2018 in § 281a BAO vorgesehen, dass die Parteien des Verwaltungsverfahrens zu verständigen sind, wenn das Verwaltungsgericht nach einer Vorlage (§ 265 BAO) zur Auffassung gelangt, dass noch eine Beschwerdeentscheidung zu erlassen ist. Die Verpflichtung zur Erlassung einer Beschwerdeentscheidung wird durch § 300 BAO nicht berührt. Damit hat der Gesetzgeber zu erkennen gegeben, dass eine Nachholung der unterlassenen Beschwerdeentscheidung geboten ist und das Verwaltungsgericht sodann unter Einhaltung der von der Rechtsprechung vorgegebenen Reihenfolge entscheiden kann.

Der Beschwerdeführer muss in der Bescheidbeschwerde einen ausdrücklichen Antrag auf das Unterbleiben einer Beschwerdeentscheidung iSd § 262 Abs. 2 lit. a BAO stellen (vgl. BFG 12.07.2016, RV/7103175/2016; siehe auch *Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO³, § 262 Anm 7). Ein Vorlageantrag setzt unabdingbar eine Beschwerdeentscheidung voraus (*Ritz/Koran*, BAO⁷, § 264 Tz 6).

Eine Verletzung der Entscheidungspflicht (§ 291 BAO) kann auch hinsichtlich der vorgelegten Beschwerde gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2008 nicht vorliegen, weil über diese Beschwerde – entsprechend der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs – erst entschieden werden kann, wenn über die Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid durch das Verwaltungsgericht eine Entscheidung in Betracht kommt.

Schlussfolgerung für die Beschwerde vom 31.5.2021 gegen den Wiederaufnahmebescheid gemäß § 303 BAO vom 12.3.2012

Das Rechtsmittel gegen den Wiederaufnahmebescheid hinsichtlich Körperschaftsteuer 2008 war zwar bereits im Mai 2012 erhoben worden, jedoch erfolgte die Vorlage der Beschwerde erst im Jahr 2014 an das Bundesfinanzgericht. Damit war § 262 BAO idF BGBl I 14/2013 anwendbar und es bestand für die belangte Behörde die Verpflichtung, gemäß § 262 Abs 1 BAO über die Beschwerde mit Beschwerdeentscheidung zu entscheiden. Dieser Verpflichtung ist die belangte Behörde bislang nicht nachgekommen.

§ 260 Abs 1 BAO über die Zurückweisung wegen Unzulässigkeit oder nicht fristgerechter Einbringung ist gem § 265 Abs 4 lit e BAO sinngemäß auf Vorlageanträge anwendbar. Dabei hat die Zurückweisung durch das Verwaltungsgericht mit Beschluss zu erfolgen (vgl *Ritz/Koran*, BAO⁷, § 264 Tz 17). Unzulässig ist ein Vorlageantrag insbesondere bei Einbringung, obwohl keine Beschwerde vorentscheidung zugestellt wurde (vgl BFG 25.4.2019, RV/7101021/2016).

Anders verhält es sich, wenn eine Beschwerde von der belangten Behörde dem Bundesfinanzgericht vorgelegt wurde, obwohl gar kein Vorlageantrag eingebracht wurde. Wenn der Vorlagebericht andere (oder zusätzliche oder auch weniger) anzufechtende Bescheide bzw. erhobene Rechtsmittel nennt als jene, die vorgelegt werden, so wird das Bundesfinanzgericht diesen Widerspruch aufzuklären haben (VwGH 29.1.2015, Ro 2015/15/0001).

Das Finanzamt hat trotz des fehlenden Vorlageantrages die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht gemäß § 265 BAO mit Vorlagebericht vom 4.3.2014 vorgelegt. Im Bereich der Bundesabgabenordnung löst die Vorlage einer Beschwerde i. S. d. § 265 Abs 1 BAO Rechtsfolgen aus, und zwar nicht nur die Entscheidungspflicht durch das Verwaltungsgericht gemäß § 291 Abs 1 BAO, sondern auch die Parteistellung der Behörde im Beschwerdeverfahren vor dem Verwaltungsgericht (§ 265 Abs 5 BAO) sowie Verständigungspflichten sowohl für die belangte Behörde als auch für den Beschwerdeführer (§ 265 Abs 6 BAO). Das Bundesfinanzgericht darf nach der VwGH-Rechtsprechung aber keinen Beschluss zur Feststellung der eigenen Unzuständigkeit zur Entscheidung über die vorgelegte Beschwerde erlassen (Erkenntnis des VwGH 22.11.2017, Ra 2017/13/0010).

Um aber das derzeit anhängige Verfahren hinsichtlich Wiederaufnahme, das – ohne Vorlageantrag - mit Vorlagebericht vom 4.3.2013 vorgelegt wurde, beim Bundesfinanzgericht zu beenden, wird dessen Einstellung verfügt.

Auswirkung auf einen angefochtenen (neuen) Körperschaftsteuerbescheid nach einer Wiederaufnahme des Verfahrens

Sind der Wiederaufnahmebescheid und der neue Sachbescheid angefochten, so ist zunächst über die Bescheidbeschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid gem. § 303 BAO und erst dann die Bescheidbeschwerde gegen den neuen Sachbescheid zu entscheiden bzw. beide Beschwerden in einer Entscheidung zu verbinden. Eine vorrangige Erledigung der Bescheidbeschwerde gegen den neuen Sachbescheid führt zur Rechtswidrigkeit dieser Erledigung (vgl. *Ritz/Koran*, BAO⁷, § 307 Tz 7). Diese von der VwGH-Rechtsprechung vorgegebene Reihenfolge gilt sowohl für die belangte Behörde in Bezug auf die idR verpflichtend zu erlassende Beschwerde vorentscheidung als auch für das Verwaltungsgericht.

Würde das Bundesfinanzgericht über eine vorgelegte Beschwerde gegen den Körperschaftsteuerbescheid (als neuen Sachbescheid) entscheiden, obwohl

rechtswidrigerweise keine Beschwerdeentscheidung gegen den ebenfalls angefochtenen Wiederaufnahmebescheid existiert und das Bundesfinanzgericht nicht gleichzeitig auch über die Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid abspricht, gilt: die Entscheidung wäre rechtswidrig, wobei es sich um eine inhaltliche Rechtswidrigkeit handelt und nicht etwa um eine Rechtswidrigkeit infolge Unzuständigkeit (gemäß § 42 Abs 2 Z 2 VwGG) des Verwaltungsgerichts (vgl. *Unger*, Konsequenzen einer Direktvorlage von Beschwerde, BFGjournal 2015, 249 (252) FN 8). Das Gewicht der Aufhebungsgründe gemäß § 42 VwGG unterscheidet sich von der im Gesetz angeführten Reihung, weil die Unzuständigkeit (des Verwaltungsgerichts) der inhaltlichen Rechtswidrigkeit einer Entscheidung des Verwaltungsgerichts vorgeht (*Twardosz*, Handbuch VwGH-Verfahren⁴, 95). Aus dem Ausspruch der inhaltlichen Rechtswidrigkeit durch den VwGH (zB VwGH 22.11.2012, 2012/15/0193) ist jedoch ersichtlich, dass die Behörde, welche diese (inhaltlich rechtswidrige) Entscheidung erlassen hatte, dafür zumindest zuständig war. Eine Zuständigkeit des Verwaltungsgerichts hinsichtlich der Beschwerde gegen den neuen Sachbescheid ist somit gegeben, jedoch scheidet eine Entscheidung in der Sache aus. Eine Zuständigkeit des bescheiderlassenden Finanzamtes ist folglich nicht mehr gegeben und wäre eine Abänderung oder Aufhebung des Bescheides oder der Beschwerdeentscheidung gemäß § 300 BAO mit Nichtigkeit bedroht. Wenn die Zuständigkeit auf das Bundesfinanzgericht übergegangen ist, hat auch grundsätzlich die Entscheidungsfrist gemäß § 291 Abs 1 BAO begonnen. Die Beschwerdeentscheidung vom 15.11.2013 durch das Finanzamt hätte noch nicht ergehen dürfen, obwohl es (damals) zuständig war.

Wenn nun die belangte Behörde nachträglich eine Beschwerdeentscheidung hinsichtlich des Wiederaufnahmebescheides erlässt und der Beschwerde darin Folge gibt, während die Beschwerdeentscheidung bezüglich des neuen Sachbescheides nach wie vor rechtlich existent ist (trotz Vorlageantrag bleibt die Beschwerdeentscheidung solange in Geltung, bis sie entweder von der bescheiderlassenden Behörde aufgehoben wird oder eine Entscheidung durch das Verwaltungsgericht erfolgt), scheidet der Wiederaufnahmebescheid dadurch aus dem Rechtsbestand aus. Durch den engen Konnex zwischen Wiederaufnahmebescheid und neuem Sachbescheid bedeutet dies auch das Ausscheiden des neuen Sachbescheides bzw der dazu schon ergangenen Beschwerdeentscheidung. *Fischerlehner* gibt zu bedenken, dass eine solche Erledigung (nachträgliche Stattgabe der Beschwerde gegen den Aufhebungsbescheid) die Nichtigkeitsfolge des § 300 BAO nach sich ziehen kann, weil damit auch die rechtliche Existenz des neuen Sachbescheides und der dagegen bereits ergangenen Beschwerdeentscheidung wieder wegfallen würde (*Fischerlehner*, Verfahrensanleitung durch das BFG, BFGjournal 2018, 177 [179]). Allerdings handelt es sich um keine unmittelbare Aufhebung oder Abänderung eines angefochtenen Bescheides oder einer allfälligen Beschwerdeentscheidung, sondern um eine bloße Rechtsfolge mit Auswirkung auf einen anderen Bescheid.

Ellinger/Sutter/Urtz (BAO³ § 307 E 60) führen an, dass die Beschwerde gegen den einen aufgehobenen Bescheid ersetzenden Bescheid als unzulässig geworden zurückzuweisen ist, zumal die Wiederaufnahme zur gänzlichen Beseitigung jenes Bescheides führt, der das wieder aufgenommene Verfahren seinerzeit zum Abschluss brachte.

Eine solche Entscheidung kann auch durch das Bundesfinanzgericht erfolgen, zumal eine Sachentscheidung über einen Bescheid, den es nicht mehr gibt, nicht möglich ist. Eine Mehrfachzuständigkeit, welche durch die Nichtigkeitssanktion des § 300 BAO vermieden werden soll, liegt gar nicht vor. Dies hat zur Folge, dass eine Bescheiderlassung hinsichtlich der bisher unterlassenen Beschwerdeentscheidung bezüglich des Wiederaufnahmebescheides durch das Finanzamt möglich ist.

Wird hingegen die Beschwerde gegen den Aufhebungsbescheid durch die belangte Behörde mit Beschwerdeentscheidung abgewiesen und dagegen vom Beschwerdeführer ein Vorlageantrag gestellt, hat die belangte Behörde die Beschwerde und die bezughabenden Akten unter Beifügung eines Vorlageberichts (§ 265 Abs 3 BAO) dem Verwaltungsgericht vorzulegen. Sofern die Eingaben des Beschwerdeführers mängelfrei sind, kann das Verwaltungsgericht nun sowohl über die Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid als auch über die (alte) Beschwerde gegen den neuen Sachbescheid in der vom Höchstgericht bestimmten Reihenfolge entscheiden.

Wird gegen die Beschwerdeentscheidung der belangten Behörde kein Vorlageantrag erhoben, erwächst die Beschwerdeentscheidung in Rechtskraft und das Verwaltungsgericht kann wiederum über die (alte) Beschwerde gegen den Sachbescheid entscheiden.

Wird dennoch von der belangten Behörde beharrlich keine Beschwerdeentscheidung erlassen, steht dem Beschwerdeführer die Möglichkeit einer Säumnisbeschwerde gemäß § 284 BAO offen.

Die Konsequenzen für den Fall, dass von der Abgabenbehörde über die Beschwerde hinsichtlich des Sachbescheides entschieden wurde, dagegen ein Vorlageantrag eingebracht wurde und die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht vorgelegt wurde, obwohl die Beschwerde gegen den Wiederaufnahmeantrag unerledigt blieb, scheinen in der Rechtsprechung des Bundesfinanzgerichts uneinheitlich: Es finden sich jeweils zu den Sachbescheiden

- verfahrensleitende Beschlüsse, mit denen die Beschwerdeentscheidung aufgehoben wird (zB BFG 22.11.2021, RV/3100002/2020, BFG 16.12.2021, RV/3100032/2017),
- verfahrensleitende Beschlüsse, mit denen die Beschwerdeentscheidung aufgehoben wird und der Vorlageantrag (betreffend die nun aufgehobene BVE) als unzulässig (geworden) zurückgewiesen wird (BFG 17.03.2021, RV/3100415/2017),
- Beschluss, mit dem die Beschwerdeentscheidung aufgehoben wird (BFG 7.7.2022, RV/7102983/2019) und

- Erkenntnisse, mit denen die Beschwerdeentscheidung aufgehoben wird (zB BFG 3.2.2020, RV/1100139/2019, BFG 8.7.2020, RV/7104906/2018, BFG 2.1.2020, RV/7105602/2016 [nicht veröffentlicht], BFG 25.8.2021, RV/7100895/2021 [nicht veröffentlicht, mit Verständigung nach § 281a BAO]).

Die Aufhebung der zweifellos rechtswidrigen Beschwerdeentscheidung gegen den Sachbescheid mit verfahrensleitendem Beschluss hätte zur Folge, dass das Ausscheiden dieser Entscheidung aus dem Rechtsbestand, obwohl es keinen Beschluss iSd § 278 BAO und kein Erkenntnis (§ 279 BAO) des Verwaltungsgerichts gibt, von der belangten Behörde auch einhungsmäßig umzusetzen wäre. Erfolgte mit der (rechtswidrigen) Beschwerdeentscheidung eine teilweise Stattgabe, die zu einer Abgabengutschrift führte, würde diese mit der Aufhebung der Beschwerdeentscheidung wieder wegfallen, weil die Wirkungen des angefochtenen Bescheides wieder vollständig aufleben würden.

Die Aufhebung der zweifellos rechtswidrigen Beschwerdeentscheidung gegen den Sachbescheid mit Erkenntnis hat zur Folge, dass über die Beschwerde, über die das Verwaltungsgericht auf Grund eines eingebrachten Vorlageantrages eigentlich zu entscheiden hat, gerade nicht entschieden wurde (VwGH 25.11.2010, 2010/16/0221).

Der Gesetzgeber hat das in der Praxis auftretende Problem, dass Beschwerden dem Verwaltungsgericht vorgelegt werden, ohne dass die Abgabenbehörde zuvor eine gebotene Beschwerdeentscheidung erlassen hatte, erkannt und sieht eine Lösungsmöglichkeit darin, dass das Verwaltungsgericht den Parteien des Verfahrens - formlos - mitteilt, dass es sich (vorübergehend) für unzuständig hält.

Folgende Überlegungen haben den Gesetzgeber dazu erwogen (Erläuternde Bemerkungen [ErläutRV 190 BlgNR 26. GP] zum Jahressteuergesetz 2018 zu Artikel 9 Z 23 und Z 24 [§ 281a und § 300 Abs 1 BAO]):

„Wenn wegen einer fehlenden Beschwerdeentscheidung oder wegen eines fehlenden Vorlageantrages eine Zuständigkeit zur Erledigung der Bescheidbeschwerde oder des Vorlageantrages trotz erfolgter Vorlage (§ 265) nicht auf das Verwaltungsgericht übergehen konnte, besteht kein Erfordernis, dass das Verwaltungsgericht darüber einen Unzuständigkeitsbeschluss fasst (vgl. VwGH 29.1.2015, Ro 2015/15/0001). Auch aus Gründen des Rechtsschutzes ist es nicht erforderlich, über eine Unzuständigkeit durch das Verwaltungsgericht mittels eines Feststellungsbeschlusses abzusprechen. Im Interesse der Vereinfachung und Beschleunigung des Beschwerdeverfahrens soll das Verwaltungsgericht eine ihm von der Abgabenbehörde (zumeist nur irrtümlich) vorgelegte Beschwerde, über die es seiner Ansicht nach in Ermangelung einer Beschwerdeentscheidung oder eines Vorlageantrages nicht zu entscheiden hat, der Abgabenbehörde ohne unnötigen Aufschub zurückschicken und den Beschwerdeführer davon verständigen. Die neue Verständigungspflicht gemäß § 281a BAO soll, insbesondere im Hinblick auf die Verständigung des Beschwerdeführers vom Zeitpunkt und Inhalt der zunächst erfolgten Vorlage, gewährleisten, dass beide Parteien

rasch und einfach mittels formloser Mitteilung des Verwaltungsgerichtes davon Kenntnis erlangen, dass sich das Verwaltungsgericht für unzuständig hält.

Verneint das Verwaltungsgericht nach der Vorlage der Beschwerde zu Unrecht seine Zuständigkeit und unterlässt es die Erledigung der Beschwerde, steht beiden Parteien des Verfahrens vor dem Verwaltungsgericht ein Fristsetzungsantrag an den Verwaltungsgerichtshof (§ 38 VwGG) offen. Die Entscheidungspflicht in der Sache wäre nach Ablauf der in § 291 BAO normierten Frist auch dann verletzt, wenn das Verwaltungsgericht die Beschwerde nach Vorlage formlos an die Abgabenbehörde zurückgeleitet hat. Ein Rechtsanspruch auf gesonderte Feststellung der Zuständigkeit oder Unzuständigkeit besteht nicht (vgl. VwGH 22.11.2017, Ra 2017/13/0010, Ra 2016/13/0023). Die Ergänzung des zweiten Satzes in § 300 Abs. 1 BAO stellt sicher, dass die Verpflichtung zur Erlassung einer Beschwerdeentscheidung auch im Fall einer ungerechtfertigten Aktenvorlage weiterhin aufrecht bleibt und mit Säumnisbeschwerde gemäß § 284 BAO beim Verwaltungsgericht durchsetzbar ist."

Ritz/Koran, BAO⁷, § 281 Tz 6 vertreten die Auffassung, dass § 281a BAO unter anderem dann nicht anwendbar ist, wenn sowohl der Wiederaufnahme- als auch der Sachbescheid angefochten sind und die Abgabenbehörde nur über den Sachbescheid mit BVE entscheidet und dagegen ein Vorlageantrag eingebracht wurde.

Schlussfolgerung für die vorgelegte Beschwerde vom 31.5.2012 gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2008 vom 12.3.2012

Der ebenfalls angefochtene Körperschaftsteuerbescheid wurde zugestellt, ist somit in rechtliche Existenz getreten und es wurde innerhalb der dafür vorgesehenen Frist ein Rechtsmittel eingebracht. Über dieses Rechtsmittel wurde mit Beschwerdeentscheidung vom 15.11.2013 (abweisend) entschieden. Dagegen wurde - ebenfalls rechtzeitig - ein Vorlageantrag eingebracht und die Beschwerde wurde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt. Im Sinne des Erkenntnis des VwGH 29.1.2015, Ro 2015/15/0001 besteht damit eine Zuständigkeit des Verwaltungsgerichts.

Im Sinne der oben dargestellten Rechtsprechung ist die Beschwerdeentscheidung des Finanzamtes mit Rechtswidrigkeit behaftet, weil es zuvor über die Beschwerde gegen den Aufhebungsbescheid hätte absprechen müssen.

Da somit vor einer Entscheidung über die Beschwerde gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2008 über die Beschwerde gegen diesbezüglichen Wiederaufnahmebescheide entschieden werden muss, ist die Entscheidung im Beschwerdeverfahren über die Sachbescheide gemäß § 271 BAO auszusetzen.

Die vorzunehmende Ermessensübung kann in diesem Fall nur zugunsten einer Aussetzung erfolgen, da im Falle einer Entscheidung über die Sachbescheide vor der Entscheidung über die Wiederaufnahmebescheide die Entscheidung über die Sachbescheide rechtswidrig wäre.

Revisionsnichtzulassung

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 folgt der dargestellten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes; es liegt daher kein Grund für eine Revisionszulassung vor.

Wien, am 17. November 2022