

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter Mag. David Hell LL.B. LL.M. in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch KPMG Alpen-Treuhand GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, Porzellangasse 51, 1090 Wien, über die Berufung, nunmehr Beschwerde vom 29. August 2012 gegen die Bescheide des Finanzamtes Innsbruck vom 31. Juli 2012 betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer der Jahre 2004, 2006, 2007 und 2008, Steuernummer ***BF1StNr1***, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 27. September 2013 in Anwesenheit der Schriftführerin Angelika Aichinger zu Recht:

- I. Der Beschwerde wird **Folge** gegeben und die angefochtenen Bescheide werden **aufgehoben**.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) hinsichtlich der Jahre 2004 und 2006 **zulässig**, hinsichtlich der Jahre 2007 und 2008 hingegen **nicht zulässig**.

Entscheidungsgründe

1. Verfahrensgang und Parteivorbringen

1.1. Abgabenbehördliches Prüfungsverfahren

In den Jahren 2008 bis 2010 führte das Finanzamt Innsbruck bzw. ab der Reform der Großbetriebsprüfung im Jahr 2009 die Großbetriebsprüfung im Auftrag des Finanzamtes Innsbruck eine Außenprüfung bei der beschwerdeführenden Partei (Bf.) hinsichtlich der Jahre 2002 bis 2007 und der Abgabenarten Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer sowie Kapitalertragsteuer durch.

Im Bericht über die Außenprüfung vom 19.7.2010 trafen die Prüfer – neben weiteren, nicht streitgegenständlichen Feststellungen – eine Feststellung „*Einbringung MU-Anteile zum 31.12.2002*“ (Tz. 2). Danach habe ***Ges-GF***, der Gesellschafter-Geschäftsführer (Ges-GF) der Bf., mit Einbringungsvertrag vom 23.9.2003 rückwirkend zum 31.12.2002 den Großteil

seiner Mitunternehmeranteile an drei Personengesellschaften in die Bf. eingebracht. Dabei seien neben dem jeweiligen aliquoten Kommanditkapital auch die anteiligen Stände aller fixen und variablen Gesellschafterkonten unter Berücksichtigung der rückbezogenen Entnahmen gemäß § 16 Abs. 5 UmgrStG ausschließlich gegen Gewährung von neuen Gesellschaftsrechten eingebracht worden. Laut Vertragstext würden die in den Einbringungsbilanzen als Passivpost ausgewiesenen rückbezogenen Entnahmen gemäß § 16 Abs. 5 UmgrStG jeweils 75 % des Verkehrswerts des eingebrachten Vermögens zum Einbringungstichtag betragen. Die Höhe dieses Verkehrswerts sei auf Grundlage eines jährlich nach den Grundsätzen des einschlägigen Fachgutachtens der Kammer für Wirtschaftstreuhänder (KFS BW1) erstellten Bewertungsgutachtens von einem Wirtschaftstreuhänder ermittelt worden. Bei der Berechnung der höchstzulässigen unbaren Entnahme gemäß § 16 Abs. 5 UmgrStG sei der Bf. jedoch ein Fehler unterlaufen, indem sie verkannt habe, dass bestimmte von der Bf. noch hinzugerechnete Positionen bereits im Gutachten berücksichtigt worden seien, wodurch insoweit eine unzulässige Doppelerfassung vorliege, welche von der Betriebsprüfung rückgängig zu machen sei.

Das Argument der Bf., wonach zumindest jene Entnahmen und Einlagen, welche im Zusammenhang mit der Tätigkeit des Einbringenden als Komplementär bei der ***A-KG*** stehen, seinem verbleibenden Restanteil zuzurechnen und daher bei der Berechnung der höchstzulässigen unbaren Entnahme außer Acht zu bleiben habe, überzeuge deshalb nicht, weil nach dem Wortlaut des Einbringungsvertrages ausdrücklich eine quotenmäßige Einbringung auch der variablen Privatkonten vereinbart worden sei und der Ges-GF somit von seinem Wahlrecht dergestalt Gebrauch gemacht habe, dass auch die Bewegungen auf den Privatkonten im Ausmaß der eingebrachten Quote bei der Berechnung der höchstzulässigen unbaren Entnahme zu berücksichtigen sei.

Ferner könne sich die Betriebsprüfung nicht dem Argument der Bf. anschließen, wonach der ermittelte Verkehrswert am unteren Ende einer Bandbreite von 100 % bis 125 % liegen würde und der Verkehrswert daher auch mit 125 % des gutachterlichen Wertes angenommen werden könne, wodurch die vorbehaltenen Entnahmen wiederum auch bei Anwendung der Korrekturen durch die Betriebsprüfung in der gesetzlichen Grenze von 75 % des Verkehrswerts Deckung finden würden. Der Verkehrswert sei zwar unstrittig immer nur ein plausibler Wert innerhalb einer Bandbreite, doch sei dieser im vorliegenden Fall mit einem fachlich unstrittig richtigen Gutachten ermittelt worden und dieser auch von den Parteien des Einbringungsvertrages im Rahmen der Privatautonomie dem Rechtsgeschäft zugrunde gelegt worden. Selbst ein – allerdings ohnehin nicht vorgebrachtes – neues Gutachten mit einem höheren Verkehrswert würde aufgrund der bei Vertragsabschluss bereits erfolgten und dokumentierten Preisfindung der Vertragsteile nicht zu einer Neu Beurteilung der höchstzulässigen unbaren Entnahme führen.

Insoweit die nach § 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG gebildete Passivpost für unbare Entnahmen den nach Ansicht der Betriebsprüfung zulässigen Höchstbetrag von 75 % des Verkehrswerts überschreite, sei sie abgabenrechtlich von Fremd- in Eigenkapital umzuqualifizieren. Diese Umwertung erhöhe insoweit das steuerliche Einbringungsvermögen. Eine Sacheinlage führe bei positivem Buchwert des Einbringungsvermögens zur Erhöhung des steuerlichen Evidenzkontos im Sinne des § 4 Abs. 12 Z 1 EStG 1988, bei negativem steuerlichem Buchwert sei die umgründungsbedingte Einlage jedenfalls mit Null zu bewerten. Im Zeitpunkt der Auszahlung liege hinsichtlich der die 75-%-Grenze überschreitenden Teile der unbaren Entnahmen bis zur Höhe des positiven Wertes des Evidenzkontos eine steuerfreie Einlagenrückzahlung im Sinne des § 4 Abs. 12 EStG 1988 vor, darüber hinaus allerdings eine kapitalertragsteuerpflichtige Ausschüttung.

Als Konsequenz dieser Feststellung berechnete die Abgabenbehörde die Kapitalertragsteuer – unter der Voraussetzung, dass diese vom Ges-GF getragen wird – wie folgt:

Kalenderjahr	2004	2006	2007	2008 Nachschau zeitraum
Auszahlung laut Erkl.	4.000.000,00	39.969,36	150.903,08	25.792,66
zulässige Entnahmen lt. BP	-3.212.334,87	0,00	0,00	0,00
EK-Rückzlg. Gem. § 4 (12) EStG	-96.598,45	0,00	0,00	0,00
± Ausschüttung lt. BP	691.066,71	39.969,36	150.903,08	25.792,66
25 % KES	172.766,68	9.992,34	37.725,77	6.448,16

1.2. Nichtbescheide vom 30.8.2010 und „neue“ Erstbescheide vom 31.7.2012

Am 30.8.2010 erließ das Finanzamt Innsbruck gegenüber der Bf. als Haftungsbescheide für die Kapitalertragsteuer der Jahre 2004, 2006, 2007 und 2008 bezeichnete Erledigungen. Die Zustellverfügung dieser Erledigungen lautete auf ****Bf1*** zu Handen Teuchmann Prokop Stadler KEG, Klingerstrasse 9, 2353 Guntramsdorf.*

Mit Eingabe vom 29.9.2010 erhob die Bf. durch ihre steuerliche Vertretung (*Kotlik / Prokop / Stadler GmbH Steuerberater / Wirtschaftsprüfer, Klingerstraße 9, 2353 Guntramsdorf*) Berufung gegen diese als Bescheide intendierten Erledigungen.

Diese Berufung wurde – nachdem sie zuvor mit Vorlagebericht vom 29.3.2011 am 6.4.2011 dem UFS vorgelegt worden war – mit Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 30.7.2012 als unzulässig zurückgewiesen, da die angefochtenen behördlichen Erledigungen an einen falschen (nicht mehr existenten) Zustellbevollmächtigten adressiert gewesen seien und bei falscher Zustellverfügung auch keine Heilung gemäß § 7 Zustellgesetz möglich sei. Daher seien diese Erledigungen rechtlich nicht existent geworden und eine Berufung dagegen nicht zulässig. Dieser Zurückweisungsbescheid wurde rechtskräftig.

Daraufhin erließ die Abgabenbehörde am 31.7.2012, nunmehr an die Bf. zu Händen der richtigen Zustellbevollmächtigten, inhaltlich mit den vorherigen Nichtbescheiden identische Haftungsbescheide entsprechend der streitgegenständlichen Prüfungsfeststellung.

1.3. Beschwerdevorbringen

Mit Eingabe vom 29.8.2012 erhob die Bf. rechtzeitig Berufung gegen die Bescheide vom 31.7.2012. Begründend führte sie zusammengefasst aus, der Ges-GF habe mit Einbringungsvertrag vom 23.9.2003 Mitunternehmeranteile im Ausmaß von je 0,6 % an der ***A-KG***, der ***B-KG*** sowie der ***C-KG*** in die Bf. eingebracht. Seine Beteiligung als Komplementär an der ***A-KG*** habe aufgrund des Gesellschaftsvertrages nicht eingebracht werden können.

Im Zuge der Einbringungen habe sich der Ges-GF Entnahmen nach § 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG vorbehalten, wobei als Berechnungsgrundlage ein Bewertungsgutachten über den Unternehmenswert der ***Gruppe*** vom 18.6.2003 der ***WT+StB GmbH*** gedient habe. Dieses Gutachten sei nach dem Übergewinnverfahren erstellt worden, beziehe sich jeweils auf die inländischen Unternehmen der ***Gruppe*** als Ganzes und gebe keinen Hinweis darauf, zu welchem Zweck es in Auftrag gegeben und ob ein objektivierter oder ein subjektiver Unternehmenswert ermittelt worden sei.

Dieses Gutachten habe die Bf. in Ermangelung anderer Gutachten und in dem Wissen herangezogen, dass die Unternehmenswerte laut diesem Gutachten weit unter den tatsächlichen Verkehrswerten liegen würden. Dies sei aufgrund der aktuellen und absehbaren Ertragslage erkennbar und dem Ges-GF auch insbesondere als Mitglied der Geschäftsführung der ***A-KG*** auch tatsächlich bekannt gewesen. Die gewählte Bewertungsmethode nach dem Übergewinnverfahren ergebe insbesondere bei steigenden Gewinnen deutlich geringere Werte als moderne Bewertungsverfahren wie das Ertragswertverfahren oder Cash-Flow-basierte Verfahren. Zudem habe auch der Ersteller dieses Gutachtens ausgeführt, dass der für die ***B-KG*** ermittelte Wert aufgrund der Cash-Flow-Relation an der unteren Betrachtungslinie liege.

Wenn die Betriebsprüfung vorbringe, ein weiteres Gutachten zum Nachweis des Verkehrswertes sei nicht zu würdigen, weil der Verkehrswert der eingebrachten Anteile im Rahmen der Privatautonomie zwischen der Bf. und dem Ges-GF festgelegt worden sei, stelle dies einerseits eine unzulässige vorweggenommene Beweiswürdigung dar und stehe andererseits in Widerspruch zur herrschenden Ansicht zur Beurteilung von Verträgen unter nahen Angehörigen. Daher habe die Bf. bei einem anerkannten Sachverständigen für Unternehmensbewertung neue Gutachten in Auftrag gegeben und der Beschwerde beigelegt, die als Basis für die Berechnung der höchstzulässigen vorbehaltenen Entnahmen heranzuziehen seien.

Zudem habe die Abgabenbehörde bei der Berechnung der höchstzulässigen vorbehaltenen Entnahmen Barentnahmen berücksichtigt, die in unmittelbarem Zusammenhang mit der nicht einbringungsfähigen Komplementärvergütung stünden und dabei den Wortlaut und die Absicht des § 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG verkannt, da keine rückbezogene Maßnahme vorliegen würde, welche bei der Ermittlung des zulässigen Ausmaßes einer vorbehaltenen Entnahme abzuziehen wäre.

Nach Ansicht der Bf. sei zwar nicht von einer Überschreitung des höchstzulässigen Betrages der unbaren Entnahmen auszugehen, doch wenn man wie die Behörde davon ausgehe, so müsse man berücksichtigen, dass rückwirkend zum 31.12.2004 eine weitere Sacheinlage durch die Einbringung zusätzlicher Mitunternehmeranteile erfolgt sei und die darauffolgenden Tilgungen der vorbehaltenen Entnahme als steuerneutrale Einlagenrückzahlungen zu würdigen seien.

Die Kapitalertragsteuer für 2004 sei überdies zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung bereits verjährt gewesen, da im Jahr 2011 keine Verlängerungshandlung durch die belangte Behörde gesetzt worden sei.

1.4. Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat bzw. Bundesfinanzgericht

Am 25.9.2012 wurde die Berufung gegen die Bescheide vom 31.7.2012 dem UFS vorgelegt. Gemäß § 323 Abs. 38 BAO wurde mit 1.1.2014 das Bundesfinanzgericht an Stelle des Unabhängigen Finanzsenates für die Erledigung der bis dahin unerledigten gegenständlichen Berufung (nunmehr Beschwerde) zuständig.

Im Zuge der Finanzorganisationsreform trat mit 1.1.2021 das Finanzamt Österreich an die Stelle der bescheiderlassenden Behörde. Mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses des Bundesfinanzgerichts vom 28.2.2023 wurde die gegenständliche Rechtssache der mit 1.1.2023 neu besetzten Gerichtsabteilung 4013 zugewiesen.

Mit Ladungen vom 15.5.2023 wurden die Bf. und die Abgabenbehörde zu einer mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht am 13.9.2023 geladen. In der Folge gab die nunmehrige steuerliche Vertretung (KPMG Alpen-Treuhand GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft) ihre Bevollmächtigung bekannt. Auf Antrag der Abgabenbehörde wurde die Verhandlung in Absprache mit der steuerlichen Vertretung der Bf. auf den 27.9.2023 verlegt.

Mit E-Mail vom 25.8.2023 informierte das Gericht die steuerliche Vertretung der Bf. darüber, dass das im Zuge der Beschwerde vorgelegte Gutachten nicht auf die gerichtsnotorische eingeschränkte Verkehrsfähigkeit der eingebrachten Mitunternehmeranteile eingeht und daher dem Gericht nicht geeignet erscheint, das ursprüngliche Gutachten der ***WT+StB GmbH*** zu entkräften.

In ihrer Stellungnahme vom 18.9.2023 brachte die Bf. zunächst vor, dass eine eingeschränkte Verkehrsfähigkeit unter den Umständen des vorliegenden Falles nach dem einschlägigen Fachgutachten der KSW keine Auswirkungen auf den Verkehrswert habe. Daneben machte die Bf. nun erstmals eine mangelhafte Bezeichnung der Wiederaufnahmegründe geltend; außerdem, dass das abweichende Wirtschaftsjahr der Bf. für die Kapitalertragsteuer des Ges-GF nicht maßgeblich sei, sondern aufgrund des Zuflussprinzips die Festsetzung für das Kalenderjahr des Zuflusses hätte erfolgen müssen; folglich der Großteil des strittigen Betrages mit einem Bescheid für das Jahr 2003 festgesetzt werden hätte müssen. Im Übrigen würden die angefochtenen Bescheide die Zuflusszeitpunkte nicht hinreichend konkretisieren. Zudem sei eine Vorschreibung der KEST an die Bf. nach der Rechtslage vor dem StRefG 2015/2016 ohnehin unzulässig gewesen.

Am 27.9.2023 fand die beantragte mündliche Verhandlung statt, im Rahmen derer die belangte Behörde einräumte, dass die Bezeichnung der Wiederaufnahmegründe ungenau sei, aber es sich aus dem Akteninhalt klar ergeben würde, dass das Gutachten der ***WT+StB GmbH*** der Behörde erst im Zuge des gegenständlichen Prüfungsverfahrens vorgelegt worden sei. Das Vorbringen der Bf. im Zusammenhang mit dem Zuflussprinzip wurde von der belangten Behörde nicht bestritten. Im Übrigen bestritt die belangte Behörde die Ausführungen der Bf. und brachte ergänzend vor, die im Bericht erwähnte „Missinterpretation“ des Gutachtens durch die Bf. sei vorsätzlich erfolgt. Seitens der Bf. wurde erklärt, der Einwand der Verjährung werde nicht mehr aufrechterhalten.

2. Sachverhalt

2.1. Bezeichnung des Wiederaufnahmegrundes durch die belangte Behörde

In den angefochtenen Bescheiden ist folgende Begründung enthalten:

„Obliegt die Selbstberechnung einer Abgabe einem abgabenrechtlichen Haftungspflichtigen kann eine bescheidmäßige Geltendmachung erfolgen:

Wenn kein selbst berechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 Abs. 4 BAO die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen vorliegen würden (§ 202 iVm § 201 Abs. 2 lit c BAO).

Die Voraussetzungen für eine sinngemäße Anwendung des § 303 Abs. 4 BAO liegen vor, weil Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen sind, die im abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht worden sind. Die Tatsachen oder Beweismittel, die neu hervorgekommen sind, sind dem unten angeführten Bericht zur Außenprüfung zu entnehmen.

Die (weitere) Begründung ist der Niederschrift bzw. dem Bericht zur Außenprüfung vom 16.07.2010 zu entnehmen.“

Eine ausdrückliche Wiederaufnahmebegründung findet sich nur auf Seite 17 des gegenständlichen Prüfungsberichts. Diese bezieht sich allerdings ausdrücklich nur auf die Körperschaftsteuer für 2003 bis 2007 hinsichtlich der Feststellungen Tz. 3, 4 und 5. Die hier gegenständliche Feststellung Tz. 2 oder die Kapitalertragsteuer sind auf dieser Seite nicht erwähnt. Ebenso fehlt jegliche Begründung zur Ermessensübung.

Der Feststellung Tz. 2, auf welche sich die angefochtenen Bescheide zwar nicht ausdrücklich, aber dennoch klar erkennbar bezieht, liegt der im Abschnitt 1.1. dieses Erkenntnisses geschilderte Tatsachenkomplex (Fehlberechnung der 75%-Grenze infolge einer Missinterpretation des Gutachtens der ***WT+StB GmbH***, dadurch in der Folge Überschreiten der wahren Grenze durch die später tatsächlich erfolgten Entnahmen) zugrunde. Dass diese Missinterpretation seitens der Bf. vorsätzlich erfolgt wäre, ist dem Bericht nicht entnehmbar.

Zum Neuhervorkommen dieser Umstände hat die belangte Behörde keine Feststellungen getroffen. Aus dem Arbeitsbogen der Betriebsprüfung geht allerdings hervor, dass diese Umstände der belangten Behörde erstmalig im Rahmen der gegenständlichen Betriebsprüfung bekannt wurden, insbesondere da das erwähnte Gutachten erst im Zuge der Betriebsprüfung vorgelegt wurde.

2.2. Die streitgegenständlichen Auszahlungen

Seitens der Außenprüfung wurde angenommen, dass die streitgegenständlichen Auszahlungen an den Ges-GF jeweils zum Bilanzstichtag (31. Jänner) erfolgten. Tatsächlich erfolgten diese Auszahlungen jedoch zu anderen Zeitpunkten und zum Teil in anderer Höhe, wie sich aus der folgenden Tabelle ergibt:

Auszahlungs- datum lt. BP	Haftungs- bescheid	Auszahlungs- betrag lt. BP	tatsächliches Auszahlungs- datum	tatsächliche Auszahlung	Nachweis
31.01.2004	2004	4.000.000,00	22.12.2003	4.000.000,00	Bankkonto [REDACTED]
			05.07.2004	29.345,46	Kontodruck Kto 34800
			18.03.2005	<u>10.623,90</u>	Kontodruck Kto 25750
31.01.2006	2006	30.969,36		39.969,36	
			31.01.2006	-72.625,00	Kontodruck Kto 34820
			22.06.2006	<u>151.439,68</u>	Bankkonto [REDACTED]
31.01.2007	2007	150.903,08		78.278,08	
31.01.2008	2008	25.792,66			Pauschale Annahme der Betriebsprüfung. Dieser Betrag wurde nicht ausbezahlt.

3. Beweiswürdigung

3.1. Zur Bezeichnung der Wiederaufnahmegründe

Die Feststellungen zur Bezeichnung der Wiederaufnahmegründe durch die belangte Behörde ergeben sich unmittelbar aus dem Akteninhalt, dabei insbesondere aus den angefochtenen Bescheiden sowie dem Bericht über die Außenprüfung.

3.2. Zu den streitgegenständlichen Auszahlungen

Die Feststellungen zu den streitgegenständlichen Auszahlungen ergeben sich aufgrund der Angaben in der Stellungnahme der Bf. vom 18.9.2023 sowie den mit dieser Stellungnahme vorgelegten Unterlagen. Von der belangten Behörde wurde die Richtigkeit dieser Angaben in der mündlichen Verhandlung nicht bestritten. Auch sonst ergeben sich für das Gericht keine Zweifel an deren Richtigkeit. Das Gericht konnte sie daher als erwiesen annehmen.

4. Rechtliche Beurteilung

4.1. Zur Frage der Verjährung betreffend das Jahr 2004

Gemäß § 207 Abs. 2 BAO in Verbindung mit § 208 Abs. 1 lit. a BAO verjährt das Recht zur Festsetzung der Kapitalertragsteuer grundsätzlich fünf Jahre nach Ablauf des Jahres, in welchem der Abgabensanspruch entstanden ist. Das Recht, die Kapitalertragsteuer für das Jahr 2004 festzusetzen, wäre demnach grundsätzlich mit Ablauf des 31.12.2009 verjährt.

Gemäß § 209 Abs. 1 BAO verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr, wenn innerhalb der Frist nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabensanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen von der Abgabenbehörde unternommen werden, und um jeweils ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist, solange noch nicht die absolute Verjährung (§ 209 Abs. 3 BAO) eingetreten ist.

Die Außenprüfung, die in den Jahren 2008 bis 2010 durchgeführt wurde und ausdrücklich auch die Kapitalertragsteuer 2004 umfasste, verlängerte die Frist jedenfalls bis 31.12.2011. Strittig war ursprünglich, ob die Abgabenbehörde auch im Jahr 2011 eine Verlängerungshandlung vorgenommen hat.

Nach Ansicht des erkennenden Gerichtes stellt der von der belangten Behörde am 6.4.2011 an den Unabhängigen Finanzsenat übermittelte Vorlagebericht vom 29.3.2011 jedenfalls eine solche Verlängerungshandlung dar. Der Vorlagebericht und die diesem angeschlossene Stellungnahme der Prüfer vom 22.3.2011 dienen erkennbar der Geltendmachung unter anderem der Kapitalertragsteuer 2004 und hat auch die Sphäre der belangten Behörde

verlassen, als er am 6.4.2011 beim Unabhängigen Finanzsenat einlangte. Ihm kommt daher die Wirkung einer Verlängerungshandlung zu (vgl. VwGH 9.6.2023, Ra 2021/16/0067). Dem Umstand, dass sich der Vorlagebericht auf einen Nichtbescheid bezog, kommt nach Ansicht des Gerichtes aufgrund des weitgefassten Gesetzeswortlautes keine Bedeutung zu, zumal auch die Erlassung von Nichtbescheiden als taugliche Verlängerungshandlung angesehen wird (VwGH 25.5.2022, Ra 2022/15/0001).

Die Kapitalertragsteuer 2004 (oder der anderen strittigen Jahre) war daher im Zeitpunkt der Erlassung der angefochtenen Bescheide noch nicht verjährt.

4.2. Bezeichnung der Wiederaufnahmegründe

Die angefochtenen Bescheide verweisen auf „§ 201 Abs. 2 lit c BAO“, offenbar gemeint: § 201 Abs. 2 Z 3 BAO. Nach dieser Bestimmung ist eine Festsetzung einer Abgabe (in Verbindung mit § 202 Abs. 1 BAO auch gegenüber einem Haftungspflichtigen) zulässig, wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 Abs. 4 BAO die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen vorliegen würden.

Die Abgabenbehörde hat in der Begründung der angefochtenen Bescheide auf den Prüfungsbericht verwiesen. Es entspricht der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, dass ein solcher Verweis grundsätzlich zulässig ist. Allerdings muss dabei aus dem verwiesenen Bericht schlüssig und nachvollziehbar hervorgehen, auf welche Wiederaufnahmegründe sich die Abgabenbehörde stützt, sowie welche Überzeugungen zur Ermessensübung angestellt wurden (vgl. VwGH 29.1.2015, 2012/15/0030 mit Verweis auf VwGH 22.11.2012, 2012/15/0172; VwGH 10.3.2016, 2013/15/0280). Die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Wiederaufnahme ist auch auf Festsetzungen gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO übertragbar (*Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO³ § 201 Tz 22).

Bei einer Beschwerde gegen eine Wiederaufnahme von Amts wegen ist die Sache, über welche das Bundesfinanzgericht gemäß § 279 Abs. 1 BAO zu entscheiden hat, nur die Wiederaufnahme aus den vom Finanzamt herangezogenen Gründen, also jene wesentlichen Sachverhaltsmomente, die das Finanzamt als Wiederaufnahmegrund beurteilt hat. Unter der Sache ist in diesem Zusammenhang die Angelegenheit zu verstehen, die den Inhalt des Spruches des Bescheides der Abgabenbehörde erster Instanz gebildet hatte. Die Identität der Sache, über die abgesprochen wurde, wird durch den Tatsachenkomplex begrenzt, der als neu hervorgekommen von der für die Wiederaufnahme zuständigen Behörde zur Unterstellung unter den von ihr gebrauchten Wiederaufnahmestatbestand herangezogen wurde (vgl. VwGH 29.3.2017, Ro 2015/15/0030; VwGH 29.1.2015, 2012/15/0030).

Entscheidend ist daher im Fall einer amtswegigen Festsetzung nach § 201 Abs 2 Z 3 BAO, ob und gegebenenfalls welche für die Abgabenbehörde neu hervorgekommenen Umstände seitens der Behörde dargetan wurden, die als Wiederaufnahmegrund geeignet sind (VwGH

19.10.2016, Ra 2014/15/0058). Bedeutsam ist dabei, ob das Finanzamt seiner erstmaligen Abgabefestsetzung auch klar erkennbar einen bestimmten Tatsachenkomplex zu Grunde gelegt hat (vgl. *Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO³ § 201 Tz 23).

Der Tatsachenkomplex, auf den sich die gegenständlichen Festsetzungen stützen, geht nach Ansicht des erkennenden Gerichts aus dem Prüfungsbericht in der erforderlichen Klarheit hervor. Dass zum Neuhervorkommen dieser Umstände keine Feststellungen getroffen wurden, ist unschädlich, da die aktenmäßige Nachvollziehbarkeit des Neuhervorkommens nur aktenmäßig erkennbar sein muss (vgl. VwGH 14.12.1995, 94/15/0003) und dies im vorliegenden Fall auch tatsächlich ist. Ebenso ist die fehlende Ermessensübung grundsätzlich noch im Beschwerdeverfahren sanierbar, da darin noch kein unzulässiges Austauschen des Wiederaufnahmegrundes erblickt werden kann.

Für die Zulässigkeit einer Wiederaufnahme ist es allerdings zusätzlich erforderlich, dass die für die Wiederaufnahme herangezogenen Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anderslautenden Bescheid herbeigeführt hätten. Auf die Festsetzung übertragen bedeutet dies, dass die neu hervorgekommenen Umstände geeignet sein müssen, die Festsetzung zu rechtfertigen.

Um dies zu beurteilen, ist allerdings zunächst eine nähere Auseinandersetzung mit den im vorliegenden Fall anzuwendenden Bestimmungen des UmgrStG und dem Tatbestand der verdeckten Ausschüttung erforderlich.

4.3. Umgründungssteuergesetz – Rechtslage

Mangels einer anderslautenden Übergangsbestimmung sind die §§ 12 bis 16 UmgrStG auf die gegenständliche Einbringung in der mit 21.8.2003 in Kraft getretenen Fassung BGBl. I 71/2003 anzuwenden, da diese Fassung zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses in Geltung war.

§ 12 UmgrStG lautet in der anzuwendenden Fassung auszugsweise wie folgt:

„(1) Eine Einbringung im Sinne dieses Bundesgesetzes liegt vor, wenn Vermögen (Abs. 2) auf Grundlage eines schriftlichen Einbringungsvertrages (Sacheinlagevertrages) nach Maßgabe des § 19 einer übernehmenden Körperschaft tatsächlich übertragen wird. Voraussetzung ist, daß das Vermögen am Einbringungsstichtag, jedenfalls aber am Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages, einen positiven Verkehrswert besitzt. Der Einbringende hat den positiven Verkehrswert im Zweifel durch ein Gutachten eines Sachverständigen nachzuweisen.

(2) Zum Vermögen zählen nur [...]

2. Mitunternehmeranteile, das sind Anteile an Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind, wenn sie zu einem Stichtag eingebracht werden, zu

dem eine Bilanz (§ 4 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes 1988) der Mitunternehmerschaft vorliegt, an der die Beteiligung besteht, [...]

(3) Übernehmende Körperschaften können sein:

1. Unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften oder Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften (§ 1 Abs. 2 des Körperschaftsteuergesetzes 1988). [...]

(4) Auf Einbringungen sind die §§ 13 bis 22 anzuwenden.“

§ 15 UmgrStG lautet in der anzuwendenden Fassung wie folgt:

„Bei der Einbringung von Betrieben, Teilbetrieben, Mitunternehmeranteilen und zu einem Betriebsvermögen gehörenden Kapitalanteilen ist zum Einbringungsstichtag eine Einbringungsbilanz aufzustellen, in der das einzubringende Vermögen nach Maßgabe des § 16 und das sich daraus ergebende Einbringungskapital darzustellen ist.“

§ 16 UmgrStG lautet in der anzuwendenden Fassung auszugsweise wie folgt:

„(1) Der Einbringende hat das in § 15 genannte Vermögen in der Einbringungsbilanz und einzubringende Kapitalanteile im Einbringungsvertrag mit den in § 14 Abs. 1 genannten Werten anzusetzen (Buchwerteinbringung). [...]

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

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

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

- Die Bildung ist mit 75% des positiven Verkehrswertes des Vermögens am Einbringungsstichtag nach Berücksichtigung sämtlicher Veränderungen der Z 1, Z 3, Z 4 und Z 5 begrenzt,

- wobei der sich ergebende Betrag um sämtliche Veränderungen der Z 1, Z 3, Z 4 und Z 5 zu kürzen ist.

Der Endbetrag gilt als mit Ablauf des Einbringungsstichtages entnommen.

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

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

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

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

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

Die mit dem Abgabenänderungsgesetz 2005 (BGBl. I 161/2005) in § 18 Abs. 2 Z 1 UmgrStG eingefügte, durch das Budgetbegleitgesetz 2007 (BGBl. I 24/2007) novellierte Ausschüttungsfiktion ist zufolge den Übergangsbestimmungen in Anlage 1 Z 11 und 12 UmgrStG aufgrund des vorher gelegenen Umgründungsstichtages auf den vorliegenden Fall nicht anwendbar.

4.4. Folgen einer Überschreitung der 75%-Grenze des § 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG

Nach der herrschenden Auffassung – dieser folgte auch die Betriebsprüfung – hat die Überschreitung des Höchstbetrages der zulässigen vorbehaltenen Entnahmen keine Auswirkung auf die Anwendbarkeit des Art III UmgrStG, sofern die Entnahmen nicht überhaupt zu einem negativen Verkehrswert führen. Im Fall zu hoher vorbehaltener Entnahmen erfolgt vielmehr eine Umqualifikation des übersteigenden Betrags in steuerliches Eigenkapital. Zinszahlungen der übernehmenden Körperschaft stellen insoweit verdeckte Gewinnausschüttungen dar; Tilgungszahlungen abhängig vom Buchwert des Einbringungsvermögens entweder Einlagenrückzahlungen oder ebenfalls verdeckte Gewinnausschüttungen (*Furherr in Kofler* [Hrsg], UmgrStG¹², § 16 Tz 139).

In der anzuwendenden Fassung normierte das UmgrStG keine Ausschüttungsfiktion. Sollen die streitgegenständlichen Auszahlungen der Bf. an den Ges-GF daher als verdeckte Gewinnausschüttungen besteuert werden, ist es daher nach Ansicht des erkennenden Gerichts erforderlich, dass auch alle von der Judikatur erarbeiteten Tatbestandsmerkmale einer verdeckten Ausschüttung tatsächlich vorliegen.

Nach der herrschenden Ansicht sind verdeckte Ausschüttungen Vorteile, die eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern aus ihrem Vermögen in einer nicht als Gewinnausschüttung erkennbaren Form 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 (VwGH 22.11.2018, Ra 2018/15/0037; *Raab/Renner in Lachmayr/Strimitzer/Vock*, KStG § 8 Rz 555 f mit zahlreichen weiteren Nachweisen).

Eine der Voraussetzungen für die Beurteilung eines Sachverhaltes als verdeckte Ausschüttung ist eine subjektive, auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung der Körperschaft, die – im Rahmen der Beweiswürdigung – aus den Umständen erschließbar sein kann (vgl. VwGH 24.7.2007, 2007/14/0013; 26.4.2017, Ra 2015/13/0049; 1.6.2017, Ra 2016/15/0059).

4.5. Keine Vorteilszuwendungsabsicht laut angegebenen Wiederaufnahmegründen

Der im vorliegenden Fall neu hervorgekommene Tatsachenkomplex, auf den die belangte Behörde die Festsetzung der Kapitalertragsteuer in sinngemäßer Anwendung der Wiederaufnahmebestimmungen stützte, lässt jedoch keinen Zweifel offen, dass die Überschreitung der 75-%-Grenze nach Ansicht der Behörde auf ein Versehen der Bf. (Fehlberechnung infolge „Missinterpretation“ des Gutachtens der ***WT+StB GmbH***) zurückzuführen war.

Dem zur Begründung der Festsetzung herangezogenen Tatsachenkomplex fehlt daher von vornherein die Eignung, eine amtswegige Wiederaufnahme und somit auch eine Festsetzung gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO zu begründen, da aus ihm bereits hervorgeht, dass das für die Annahme einer verdeckten Ausschüttung und somit für die Festsetzung der KEST wesentliche Tatbestandselement der Vorteilszuwendungsabsicht jedenfalls nicht vorliegt.

Wenn die Behörde nun erstmals vor dem Bundesfinanzgericht vorbringt, die im Bericht erwähnte Missinterpretation des Gutachtens seitens der Bf. sei vorsätzlich erfolgt, versucht sie im Ergebnis, den von ihr ursprünglich herangezogenen Wiederaufnahmegrund unzulässigerweise durch einen anderen zu ersetzen. Darauf war daher durch das Gericht nicht näher einzugehen, insbesondere waren auch keine Ermittlungen zum behaupteten Vorsatz der Bf. zu anzustellen oder entsprechende Feststellungen zu treffen.

4.6. Keine KEST-pflichtigen Auszahlungen in den Jahren 2007 und 2008

Über die bereits angeführten Gründe hinaus sind die angefochtenen Bescheide betreffend die Jahre 2007 und 2008 auch deshalb aufzuheben, weil nach den getroffenen Feststellungen in diesen Jahren überhaupt keine kapitalertragsteuerpflichtigen Auszahlungen der Bf. an ihren Ges-GF getätigt wurden.

Insgesamt war daher spruchgemäß zu entscheiden.

4.7. Zur Zulässigkeit der Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Hinsichtlich der Jahre 2004 und 2006 war die Revision zuzulassen, weil – soweit für das Gericht erkennbar – wesentliche Rechtsfragen, insbesondere die Rechtsfolge einer Überschreitung der 75-%-Grenze und die Relevanz der Vorteilszuwendungsabsicht in dieser Konstellation, noch nicht höchstgerichtlich geklärt sind.

Hinsichtlich der Jahre 2007 und 2008 war die Revision hingegen nicht zuzulassen, weil diese Bescheide schon mangels kapitalertragsteuerpflichtigen Auszahlungen der Bf. in diesen Jahren aufzuheben waren und insoweit keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vorliegt.

Innsbruck, am 28. September 2023