



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Georg R, 1234 H, Str., vertreten durch Stb, vom 12. Dezember 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes ABC, vertreten durch B, vom 12. November 2008 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2005, betreffend Aufhebungsbescheide für den Zeitraum 2006 und 2007 sowie betreffend Einkommensteuer für den Zeitraum 2005 bis 2007 nach der am 10. Jänner 2013 in 4010 Linz, Bahnhofplatz 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

- 1) Die Berufung betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2005 sowie die Berufung betreffend die Aufhebungsbescheide für den Zeitraum 2006 und 2007 gelten gemäß § 85 Abs. 2 BAO als zurückgenommen.
- 2) Die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2005 bis 2007 wird als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (in der Folge: Bw.) brachte rückwirkend mit 31. März 2005 sein nicht protokolliertes Einzelunternehmen mit dem Unternehmensgegenstand "Fertigungstechnik" in die neu gegründete "GmbH" als Sacheinlage ein.

Aus der Gesellschaftserrichtungs- bzw. Einbringungserklärung vom 29. Dezember 2005 ergibt sich hinsichtlich der streitgegenständlichen Punkte folgendes:

"Sacheinlage ist der vom Gesellschafter Georg R. in der Rechtsform eines nicht protokollierten Einzelunternehmens zu Steuernummer 123/4567 des Finanzamtes ABC im Standort Sr2, 1234 H geführte, seit mehr als zwei Jahren bestehende Betrieb "Metallverarbeitung" mit allen Aktiven und Passiven laut der diesem Vertrag als Beilage angeschlossenen Einbringungsbilanz

zum einunddreißigsten März zweitausendfünf (31.03.2005), erstellt von Steuerberatungsbüro F. Der Betrieb wird mit allen damit verbundenen Aktiven und Passiven übertragen.

Diese Sacheinlage wird zum ausschließlichen Zweck der Fortführung des vorangeführten Einzelunternehmens eingebracht.

Die tatsächliche Vermögensübertragung erfolgt mit der rechtzeitigen Anmeldung bei der richtigen Behörde.

Durch das Gutachten des gerichtlich beeideten Sachverständigen Magister Johann Bi, Str.2, 3344 O, vom Dezember zweitausendfünf ist nachgewiesen, dass der eingebrachte Betrieb, bewertet nach gängigen betriebswirtschaftlichen Methoden (Ertragswertmethode) zum Einbringungsstichtag einunddreißigsten März zweitausendfünf (31.03.2005) und auch am heutigen Tag einen positiven Verkehrswert von zumindest € 17.500,-- (siebzehntausendfünfhundert Euro) aufweist.

Festgestellt wird, dass die gegenständliche Betriebseinbringung unter Anwendung des Artikel III des Umgründungssteuergesetzes erfolgt und wird daher die Anwendung der abgabenrechtlichen Begünstigungen des Umgründungssteuergesetzes für diesen Vorgang in Anspruch genommen.

Die Einbringung erfolgt unter Fortführung der Buchwerte.

Das eingebrachte Unternehmen sowie das zu diesem gehörige Vermögen und das daraus fließende Einkommen werden rückwirkend ab dem Ablauf des Stichtages der Einbringungsbilanz einunddreißigsten März zweitausendfünf (31.03.2005) der GmbH zugerechnet. Der einbringende Gesellschafter haftet für die Richtigkeit und Vollständigkeit der in der Einbringungsbilanz ausgewiesenen Vermögensgegenstände.

Festgestellt wird, dass die in der Einbringungsbilanz ausgewiesenen baren Entnahmen im Sinne des Paragraph sechzehn Absatz fünf Ziffer eins (§ 16 Abs. 5 Ziff. 1)

Umgründungssteuergesetz in Höhe von € 270.000,-- (zweihundertsiebzigttausend Euro) sowie unbaren Entnahmen im Sinne des Paragraph sechzehn Absatz fünf Ziffer zwei (§ 16 Abs. 5 Ziff. 2) Umgründungssteuergesetz in Höhe von € 1.300.000,-- (eine Million dreihunderttausend Euro) zwischen dem Einbringungsstichtag und dem Abschluss dieser Gesellschaftserrichtungs- zugleich Einbringungserklärung auf den Einbringungsstichtag zurückbezogen und von der GmbH genehmigt werden."

Mit Schreiben vom 5. November 2008 legte das Finanzamt ABC die angestellten Berechnungen zu den vorbehaltenen Entnahmen gem. § 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG in der Einbringung zum 31. März 2005 dar:

Text	§ 16 (5) Zi 2	Text	steuerl. AK Bet.
Unternehmenswert	1.800.000,00	Aktiva	955.883,86
- § 16 (5) Zi 1, 3	-293.587,98	Passiva	-171.669,31

ZwiSumme	1.506.412,02	Bw EK	784.214,55
max 75 %	1.129.809,02	- § 16 (5) Zi 1	-270.000,00
- § 16 (5) Zi 1, 3	-293.587,98	- § 16 (5) Zi 2	-836.221,00
zulässig	836.221,00	ZwiSumme	-322.006,45
bisher	1.300.000,00	Stammkapital	35.000,00
überhöhte Entn.	463.779,00	steuerl. AK	-287.006,45

Text	Betrag	Text	Betrag
§ 16 (5) Zi 2 bisher	1.300.000,00	Tilgung 2005	274.440,44
		Tilgung 2006	76.156,08
Stand 31.12.2006	949.403,48	Tilgung 2005	274.440,44
Entnahmen bisher	1.300.000,00	überhöht 2005 36%	98.798,55
Entnahmen richtig	836.221,00	Tilgung 2006	76.156,08
Verhältnis	64/36%	überhöht 2006 36%	27.416,19
Text	steuerl. AK Bet.	Text	EVIKto § 4/12
steuerl. AK	-287.006,45	Überhöhung Ent.	463.779,00
Tilgung 2005 36%	175.641,89	Tilgung 2005 64%	-98.798,55
Zwi Summe	-111.364,56	Tilgung 2006 64%	-27.416,19
Tilgung 2006 36%	48.739,89	Stand 31.12.2006	337.564,26
Wert 31.12.2006	-62.624,67		
Steuerpflichtige	Entnahmen	§ 4/12 iVm. § 31	EStG
2005	98.798,55		
2006	27.416,19		

"1. Die überhöhten Entnahmen lösen m.E. keine KEST-Pflicht aus, da der Vorgang (Vertrag und Einbringungsstichtag (31.3.2005)) vor der neuen Rechtslage (1.2.2006) liegt.

2. steuerpflichtige (überhöhte) Entnahmen:

Gem. § 4 (12) EStG führt die Einlagenrückzahlung von Körperschaften zu einer Veräußerung einer Beteiligung. Nach Zi 1 sind Einlagen u.a. jene Verbindlichkeiten, denen abgabenrechtlich die Eigenschaft eines verdeckten Grund-, Stamm- oder Genossenschaftskapitals zukommt. Bei überhöhten vorbehaltenen Entnahmen ist eine Situation wie bei Behandlung eines Gesellschafterdarlehens als verdecktes Grund- oder Stammkapital gegeben (RZ 981 UmgrStR). Die Veräußerung einer Beteiligung unterliegt gem. § 31 EStG, nach Maßgabe der Voraussetzungen des Abs 1, der Einkommensteuer. Der Hälftesteuersatz kann angewendet werden."

Mit Wiederaufnahmebescheid vom 12. November 2008 wurde das Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 2005 wieder aufgenommen und der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2005 neu erlassen. Mit Aufhebungsbescheide für den Zeitraum 2006 bis 2007 vom 12. November 2008 wurden die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2006 und 2007 aufgehoben und neu erlassen.

In der Bescheidbegründung vom 13. November 2008 führte das Finanzamt ABC aus:

"Mit Gesellschaftserrichtungs- und zugleich Einbringungserklärung vom 29.12.2005 wurde das Einzelunternehmen "Georg R, St.Nr. XX/123/4567, in die neu gegründete "GmbH" St.Nr. XX/456/7777, nach Artikel III Umgründungssteuergesetz zum Stichtag 31.3.2005 eingebracht.

Der Unternehmenswert des Einzelunternehmens zu diesem Stichtag betrug lt. Gutachten des Wirtschaftsprüfers und Steuerberaters Mag. Johann Bi vom Dezember 2005 € 1.800.000,--.

Folgende Entnahmen wurden getätigt bzw. in die Bilanz eingestellt:

§ 16 (5) Zif. 1 und 3	293.587,98	
§ 16 (5) Zif. 2	1.300.000,00	maximal zulässig: 836.221,00 (siehe Berechnung)
Unternehmenswert	1.800.000	
- § 16 (5) Zi. 1 und 3	-293.587,98	
ZW-Summe	1.506.412,02	
max. zulässig 75 %	1.129.809,02	
- § 16 (5) Zi. 1 und 3	-293.587,98	
ZULÄSSIG	836.221,00	
BISHER	1.300.000,00	
ÜBERHÖHTE Entnahmen	463.779,00	(überhöht um 36 % auf Basis 1.300.000,--)

Darstellung der Auswirkungen auf die steuerlichen Anschaffungskosten der Beteiligung:

Steuerliche AK bisher:	-287.006,45
Tilgung 2005 zulässig 64 %	175.641,89
Tilgung 2006 zulässig 64 %	48.739,89
Tilgung 2007 zulässig 64 %	1.019,16
Zwischensumme	-61.605,51

Rechtliche Würdigung

Steuerpflichtige (überhöhte) Entnahmen: Gem. § 4 (12) EStG führt die Einlagenrückzahlung von Körperschaften zu einer Veräußerung einer Beteiligung.

Nach Zi 1 sind Einlagen u.a. jene Verbindlichkeiten, denen abgabenrechtlich die Eigenschaft eines verdeckten Grund-, Stamm- oder Genossenschaftskapitals zukommt.

Bei überhöhten vorbehaltenen Entnahmen ist eine Situation wie bei Behandlung eines Gesellschafterdarlehens als verdecktes Grund- oder Stammkapital gegeben (RZ. 981 UmgrStR).

Die Veräußerung einer Beteiligung unterliegt gem § 31 EStG nach Maßgabe der Voraussetzungen des Abs. 1 der Einkommensteuer. Der Hälftesteuersatz kann angewendet werden.

Steuerliche Auswirkungen:

Konto § 16 (5) Zi. 2

Stand 1.4.2005	1.300.000,00		
Stand 31.12.2005	1.025.559,56		
Entnahmen 2005	274.440,44	ÜBERHÖHT 36 %	98.798,55
Stand 31.12.2006	949.403,48		

Entnahmen 2006	76.156,08	ÜBERHÖHT 36 %	27.416,19
Stand 31.12.2007	947.811,04		
Entnahmen 2007	1.592,44	ÜBERHÖHT 36 %	573,28

Die "ÜBERHÖHTEN" Entnahmen 2005, 2006 und 2007 sind als "Beteiligungsveräußerung" nach § 31 EStG mit dem Hälftesteuersatz zu versteuern."

Mit Schreiben vom 12. Dezember 2008, eingelangt am Finanzamt ABC am 17. Dezember 2008, erhob der Bw. Berufung gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2005 und gegen den Bescheid über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2006 und 2007 sowie gegen die Einkommensteuerbescheide 2005 bis 2007 vom 12. November 2008 und führte im Wesentlichen aus:

"In den jeweiligen, gesondert zugestellten, Begründungen zu den Einkommensteuerbescheiden wurde eine überhöhte Entnahme gem. § 16 Abs. 5 im Ausmaß von 36 % als Beteiligungsveräußerung nach § 31 EStG der Einkommensbesteuerung unterworfen.

Die berechnete ZULÄSSIGE Entnahme wurde darin in einer Höhe von Euro 836.221,00 festgestellt. Die daraus resultierende UNZULÄSSIGE Entnahme würde sich auf Euro 436.779,00 belaufen. Die Summe der getätigten Entnahmen der Jahre 2005 bis 2007 beläuft sich auf Euro 352.188,96. Diese Summe findet in der Höhe der zulässigen Entnahme zur Gänze Deckung, wodurch für die betreffenden Jahre keine "Überentnahmen" über das Ausmaß der festgestellten zulässigen Höhe stattgefunden haben.

Weiters wird der Berufung eine berichtigte Einbringungsbilanz beigelegt, in welcher die in den Bescheidbegründungen angeführten Werte und mögliche Entnahme gem. § 16 Abs. 5 Einfluss finden. Da die bisherigen Entnahmen unter diesem Wert liegen, wurde keine Überentnahme getätigt, welche steuerliche Konsequenzen auslöst.

Ich ersuche daher, die getätigten Entnahmen der Jahre 2005 bis 2007 als zulässig zu erachten und keine Versteuerung einer Beteiligungsveräußerung vorzunehmen."

Gleichzeitig stellte der Bw. für den Fall der Vorlage des Rechtsmittels beim Unabhängigen Finanzsenat den Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung bzw. eines Erörterungstermins.

Weiters stellte der Bw. den Antrag, die Anspruchszinsen, welche für die Jahre 2005 und 2006 vorgeschrieben werden, entsprechend zu berichtigen bzw. gutzuschreiben.

Mit Vorlagebericht vom 19. Februar 2009 wurde die gegenständliche Berufung vom Finanzamt ABC ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Mit Bescheid vom 13. Februar 2012, zugestellt am 16. Februar 2012, betreffend die Berufung gegen den Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO für das Jahr 2005 sowie betreffend Aufhebungsbescheide gemäß § 299 BAO für den Zeitraum 2006

bis 2007 vom 12. November 2008 wurde dem Bw. mitgeteilt, dass die Berufung dem Inhalt nach (§ 250 Abs. 1 BAO) die nachstehenden angeführten Mängel aufweist:

"Es fehlen gemäß § 250 Abs. 1 lit. a bis d BAO:

- Die Erklärung, in welchen Punkten der Bescheid angefochten wird (lit. b).
- Die Erklärung, welche Änderungen beantragt werden (lit. c).
- Eine Begründung (lit. d).

Auf Grund des § 279 Abs. 1 in Verbindung mit § 85 Abs. 2 BAO wird die Behebung der angeführten Mängel innerhalb einer Frist von **drei Wochen** ab Erhalt dieses Schreibens aufgetragen. Bei Versäumung dieser Frist gilt die Berufung als zurückgenommen."

Mit Vorhalt vom 14. Februar 2012, zugestellt am 16. Februar 2012, führte die Referentin aus: "Im Notariatsakt vom 29.12.2005 sind die unbaren Entnahmen im Sinne des § 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG mit € 1.300.000,-- ausgewiesen. Ebenso in der beiliegenden Einbringungsbilanz zum 31.3.2005.

Unbare Entnahmen werden nicht tatsächlich entnommen, sondern bleiben nach dem Abschluss des Einbringungsvertrages als eine Verbindlichkeit der übernehmenden Körperschaft gegenüber dem Einbringenden bestehen.

Unbare Entnahmen sind der Höhe nach beschränkt (§ 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG).

Gegen die diesbezüglich vorgenommene Berechnung der Amtspartei wurden bislang keine Einwände geltend gemacht.

Nach Ansicht der Referentin ist die Berechnung schlüssig und nachvollziehbar. Bitte nehmen Sie zur Berechnung Stellung.

Aufgrund der dort genannten Zahlen wurde berechnet, dass eine unbare Entnahme in Höhe von € 1.300.000 die in § 16 UmgrStG genannten Beschränkungen übersteigt.

Nunmehr wurde eine berichtigte Einbringungsbilanz im Berufungswege vorgelegt: Die unbare Entnahme auf € 836.221 reduziert, die Einbringungsrücklage dafür aufgestockt.

Diese Vorgangsweise ist nach Ansicht der Referentin nicht zulässig.

Die Einbringungsbilanz hat die Vereinbarungen des Einbringungsvertrages widerzuspiegeln.

Im Einbringungsvertrag sind unbare Entnahmen in Höhe von € 1.300.000,-- ausgewiesen.

Dieser Betrag kann nicht für Zwecke der Einbringungsbilanz zur Vermeidung einer Steuerpflicht adaptiert werden.

Bei Abweichungen zwischen Einbringungsvertrag und Einbringungsbilanz ist dem Vertrag der Vorzug zu geben.

Bitte nehmen Sie zu den Ausführungen Stellung."

Am 20. März 2012 ersuchte der steuerliche Vertreter des Bw. mittels E-Mail um Fristverlängerung zwecks Stellungnahme bis 31. März 2012.

Mit Schreiben vom 30. März 2012, eingelangt beim Unabhängigen Finanzsenat am 4. April 2012, führte der Bw. aus, dass die Wiederaufnahme bzw. die Aufhebung an sich angefochten werden und erklärte, dass keine Wiederaufnahme bzw. Aufhebung vorzunehmen gewesen sei. Die Begründung gleiche der Begründung bezüglich Einkommensteuerbescheide 2005 bis 2007.

Diesbezüglich begründete der Bw. auf Basis der Rechtslage vor dem 31. Jänner 2006:

"In den jeweiligen, gesondert zugestellten, Begründungen zu den Einkommensteuerbescheiden wurde eine überhöhte Entnahme gem. § 16 Abs. 5 im Ausmaß von 36 % als Beteiligungsveräußerung nach § 31 EStG der Einkommensbesteuerung unterworfen.

Die berechnete ZULÄSSIGE Entnahme wurde darin in einer Höhe von Euro 836.221,00 festgestellt. Die daraus resultierende UNZULÄSSIGE Entnahme würde sich auf Euro 463.779,00 belaufen.

Die Summe der getätigten Entnahmen der Jahre 2005 bis 2007 beläuft sich auf Euro 352.188,96. Diese Summe findet in der Höhe der als ZULÄSSIG erachteten Entnahme zur Gänze Deckung, wodurch für die betreffenden Jahre keine "Überentnahmen" über das Ausmaß der als zulässig erachteten Höhe stattgefunden haben.

Von allfälligen Überentnahmen, mit der Wirkung von Beteiligungsveräußerungen, wäre erst ab Überschreiten einer allfällig zulässigen Grenze auszugehen.

Die beigelegte Einbringungsbilanz sollte im Sinne der Berufung veranschaulichen, dass es bei einer lt. Bescheid berechneten möglichen Entnahme gem. § 16 Abs. 5 zu keinen Überentnahmen gekommen wäre.

Wir ersuchen daher, die getätigten Entnahmen der Jahre 2005 bis 2007 als zulässig zu erachten und keine Versteuerung einer Beteiligungsveräußerung vorzunehmen."

In der am 10. Jänner 2013 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt:

Nach dem Vorbringen des steuerlichen Vertreters liegen keine überhöhten Entnahmen vor.

Die steuerliche Vertretung legt diesbezüglich eine Berechnung der zulässigen Entnahmen vor, wonach dem Unternehmenswert von 1,8 Mio. € noch das nicht betriebsnotwendige Vermögen, insbesondere die Überliquidität zuzurechnen ist. Dies wird dem Fachgutachten KFS BW 1, Punkt 3.5. entnommen. Es ergibt sich eine maximale Passivpost von 1.327.233,28 €.

Die Berechnung wurde zum Akt genommen und ein Exemplar der Berechnung dem Amtsvertreter ausgehändigt. Strittig ist insbesondere die in dieser Berechnung erfolgte Zurechnung des Eigenkapitals. Die Amtspartei bezweifelt die Zulässigkeit dieser Zurechnung.

Es wurde von folgender Berechnung ausgegangen:

Maximale Passivpost durch unbare Entnahmen gemäß § 16 Abs.5 Z 2 UmgrStG

Eigenkapital per 31.3.2005		654.683,00		
Firmenwert (=Verkehrswert)		1.800.000	2.454.683	
Abzüglich	Tatsächliche Entnahmen	270.000		
	Zurückbehalten	23.587,98		
	Einlagen	-	293.587,98	
			2.161.095,02	
Davon max 75%			1.620.821,26	(1. Beschränkung)
Abzüglich	Tatsächliche Entnahmen	270.000		
	Zurückbehalten	23.587,98		
	Einlagen	-	293.587,98	(2. Beschränkung)
Maximale Passivpost			1.327.233,28	
		Ca.	1.300.000,00	

Die Referentin gibt bekannt, dass die Entscheidung, welche Berechnung richtig ist, der Berufungsentscheidung vorbehalten bleibt.

Weiters wird seitens der steuerlichen Vertretung vorgebracht, dass überhöhte vorbehaltene Entnahmen als versteuerte Rücklagen zu behandeln seien und keine Anteilsveräußerung vorliege.

Nach den Ausführungen der Amtspartei sei dies nur richtig, wenn ein positives Einbringungskapital vorliege. Dies sei im gegenständlichen Fall nicht vorhanden.

Strittig ist nach dem steuerlichen Vertreter weiters, ob die Steuerpflicht bereits bei der ersten Entnahme anteilig einsetzt (Rechtsansicht der Amtspartei nach den Richtlinien) oder, ob erst Steuerpflicht entsteht, wenn das zulässige Ausmaß überschritten wird (Steuerberater).

Der Amtsvertreter bezweifelt, dass das gesamte Eigenkapital in Höhe von 654.683,00 € als nicht betriebsnotwendig zu qualifizieren ist.

Über die Berufung wurde erwogen:**1. Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens für das Jahr 2005 und betreffend Aufhebungsbescheide für den Zeitraum 2006 bis 2007**

Gemäß § 85 Abs. 1 BAO sind Anbringen zur Geltendmachung von Rechten oder zur Erfüllung von Verpflichtungen (insbesondere Erklärungen, Anträge, Beantwortungen von Bedenkenvorhalten, Rechtsmittel) grundsätzlich schriftlich einzureichen.

Gemäß § 85 Abs. 2 BAO berechtigen Mängel von Eingaben (Formgebrechen, inhaltliche Mängel, Fehlen einer Unterschrift) die Abgabenbehörde nicht zur Zurückweisung; inhaltliche Mängel liegen nur dann vor, wenn in einer Eingabe gesetzlich geforderte inhaltliche Angaben fehlen. Sie hat dem Einschreiter die Behebung dieser Mängel mit dem Hinweis aufzutragen, dass die Eingabe nach fruchtlosem Ablauf einer gleichzeitig zu bestimmenden angemessenen Frist als zurückgenommen gilt; werden die Mängel rechtzeitig behoben, gilt die Eingabe als ursprünglich richtig eingebracht.

Inhaltliche Mängel im Sinne des § 85 Abs. 2 erster Satz BAO liegen bei Fehlen gesetzlich geforderter inhaltlicher Angaben vor. Solche Inhaltserfordernisse für Berufungen ergeben sich aus § 250 BAO.

Gemäß § 250 Abs. 1 BAO muss eine Berufung enthalten:

- a) die Bezeichnung des Bescheides, gegen den sie sich richtet;
- b) die Erklärung, in welchen Punkten der Bescheid angefochten wird;
- c) die Erklärung, welche Änderungen beantragt werden;
- d) eine Begründung.

Gemäß § 85 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde, sofern eine Berufung nicht den im § 250 Abs. 1 oder Abs. 2 erster Satz BAO umschriebenen Erfordernissen entspricht, dem Berufungswerber die Behebung dieser inhaltlichen Mängel mit dem Hinweis aufzutragen, dass die Berufung nach fruchtlosem Ablauf einer gleichzeitig zu bestimmenden angemessenen Frist als zurückgenommen gilt. Die Frist nach § 85 Abs. 2 BAO muss den besonderen Verhältnissen sachgerecht Rechnung tragen und so ausreichend sein, dass der Bw. in die Lage versetzt wird, dem Auftrag ordnungsgemäß nachkommen zu können.

Das Erlassen eines Mängelbehebungsauftrages liegt nicht im Ermessen der Abgabenbehörde. Entspricht eine Berufung nicht den Vorgaben des § 250 BAO, ist die Behörde verpflichtet, einen derartigen Auftrag zu erlassen (vgl. *Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO³ § 85 Anm. 12).

Ebenso gilt die Berufung zwingend als zurückgenommen, wenn einem gesetzeskonform ergangenen Mängelbehebungsauftrag nicht ordnungsgemäß entsprochen wurde.

In diesem Sinne hat der VwGH etwa zum Erkenntnis vom 6.7.2006, 2006/15/0157 folgenden Rechtssatz formuliert:

"Wird einem berechtigten behördlichen Auftrag zur Mängelbehebung überhaupt nicht, nicht zeitgerecht oder zwar innerhalb der gesetzten Frist aber - gemessen an dem sich an den Vorschriften des § 250 Abs. 1 BAO orientierten Mängelbehebungsauftrag - unzureichend entsprochen, gilt die Berufung kraft Gesetzes als zurückgenommen. Der Eintritt dieser Folge wird durch den auf diese Rechtstatsache bezugnehmenden, von der Behörde iSd § 275 BAO zu erlassenden (verfahrensrechtlichen) Bescheid nicht begründet, sondern festgestellt, und kann somit durch nach Fristablauf vorgenommene (verspätete) Mängelbehebungen nicht mehr beseitigt werden (Hinweis: Stoll, BAO-Kommentar, 2702; E 27.2.1990, 89/14/0255)."

Da einem Zurücknahmebescheid nach § 85 Abs. 2 BAO somit keine konstitutive Wirkung zukommt, vermag dessen Fehlen auch nicht den Eintritt der Rechtsfolge des § 85 Abs. 2 BAO (Zurücknahmewirkung für die Berufung) zu verhindern.

Ziel des Mängelbehebungsverfahrens ist es, Gegenstand und Umfang eines Rechtsmittels und damit die Grenze der behördlichen Entscheidungspflicht, somit jenen Bereich zu klären, über den in der meritorischen Berufungserledigung jedenfalls abzusprechen ist.

Der Berufungsantrag muss so bestimmt bzw. dessen Inhalt zumindest so bestimmbar sein, dass die Behörde erkennen kann, welche Unrichtigkeit der Berufungswerber dem bekämpften Bescheid anlastet. Nicht ausreichend ist nach der Judikatur des VwGH etwa das allgemeine Vorbringen, Abgaben seien unrichtig festgesetzt sowie Vorauszahlungen nicht berücksichtigt worden.

Auch die Begründung eines Rechtsmittels muss so gestaltet sein, dass die Behörde daraus erkennen kann, worin die Unrichtigkeit des bekämpften Bescheides gelegen sein soll und weshalb der Berufungswerber seine Berufung für Erfolg versprechend hält (vgl. z.B. VwGH 28.5.2008, 2007/15/0247). Keine hinreichende Begründung stellt lt. VwGH die bloße Behauptung, die vorgeschriebenen Abgaben seien zu hoch, der Bescheid sei ungesetzlich, unrichtig, oder entspreche nicht dem Gesetz. Auch die in Abgabenerklärungen angegebenen Ziffern stellen für sich noch keine hinreichende Begründung dar, wenn deren Zustandekommen nicht näher erläutert wird. Eine derartige Erläuterung kann unter Umständen in einer, der Abgabenerklärung beigeschlossenen Aufgliederung der Einnahmen und Ausgaben zu erblicken sein (vgl. UFS 6.4.2009, RV/0103-G/09).

Ziel des § 250 Abs. 1 und des § 85 Abs. 2 BAO ist es, dass die Behörde in die Lage versetzt wird, eine Entscheidung über die Berufung treffen zu können. Bei der Beurteilung der Frage, ob eine Berufung den im § 250 Abs. 1 BAO bezeichneten Erfordernissen entspricht, ist dabei davon auszugehen, dass der Rechtsschutz nicht durch einen überspitzten Formalismus

beeinträchtigt werden darf (vgl. VwGH 28.1.1998, 96/13/0081; VwGH 17.12.1998, 97/15/0130; VwGH 20.1.1999, 98/13/0063; *Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO³ § 275 E 1). Die Gesetzmäßigkeit der angefochtenen Bescheide ist zunächst unter dem Gesichtspunkt der Rechtmäßigkeit des Mängelbehebungsauftrages zu prüfen.

Mit dem in § 250 Abs. 1 lit. b BAO normierten Erfordernis, der Erklärung, in welchen Punkten der Bescheid angefochten wird, wird der angefochtene Bereich des Bescheides umschrieben, damit der Rechtsanspruch auf Überprüfung des angefochtenen Bescheides seinem Umfang nach konkretisiert (vgl. VwGH 8.4.1992, 91/13/0123). Das in § 250 Abs. 1 lit. c BAO normierte Erfordernis, der Erklärung, welche Änderungen beantragt werden, soll die Behörde in die Lage versetzen, klar zu erkennen, welche Unrichtigkeit der Berufungswerber dem Bescheid zuschreiben will (vgl. VwGH 20.1.1993, 92/13/0192).

Der Berufungsantrag im Sinne des § 250 Abs. 1 lit. c BAO soll die Behörde in die Lage versetzen, klar zu erkennen, welche Unrichtigkeit der Berufungswerber dem Bescheid anlastet. Die Erklärung, welche Änderungen beantragt werden, muss somit einen bestimmten oder zumindest bestimmbaren Inhalt haben, wobei sich die Bestimmtheit aus der Berufung ergeben muss. Erforderlich ist daher bei teilweiser Anfechtung eines Bescheides die Erklärung, wie weit diese Anfechtung reicht. Nicht ausreichend ist der Antrag, erklärungskonform zu veranlassen, wenn die betreffenden angekündigten Steuererklärungen und die Darstellung der angestrebten Besteuerungsgrundlagen nicht vorgelegt werden (vgl. *Ritz*, BAO³, § 250 Tz 13). Und das in § 250 Abs. 1 lit. d BAO normierte Erfordernis der Begründung soll die Behörde in die Lage versetzen, klar zu erkennen, aus welchen Gründen der Berufungswerber die Berufung für Erfolg versprechend hält bzw. womit er seinen Standpunkt vertreten zu können glaubt (vgl. VwGH 21.1.2004, 99/13/0120). In der Berufung sind Umstände rechtlicher und tatsächlicher Art anzuführen, die nach Auffassung des Bw. den Berufungsantrag rechtfertigen. Bloße Behauptungen der Unrichtigkeit oder der Ungesetzlichkeit des Bescheides geben keine "Begründung" im Sinne des § 250 Abs. 1 lit. d BAO ab (vgl. VwGH 16.9.1982, 81/15/0043; UFS 15.4.2011, RV/0432-L/10).

Die Berufung gegen den Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO für das Jahr 2005 sowie betreffend Aufhebungsbescheide gemäß § 299 BAO für den Zeitraum 2006 bis 2007 entsprach den Erfordernissen des § 250 Abs. 1 BAO nur hinsichtlich des Punktes "Bezeichnung der Bescheide". Den Ausführungen des Bw. ist weder eine Abgrenzung des Bereiches zu entnehmen, über den in der meritorischen Entscheidung abzusprechen gewesen wäre noch ist erkennbar, welche Änderungen beantragt worden sind. Schließlich fehlt den Ausführungen des Bw. auch eine Begründung im Sinne des § 250 Abs. 1 lit. d BAO.

Im gegenständlichen Fall war ein Mängelbehebungsverfahren daher sowohl hinsichtlich der Anfechtungserklärung, hinsichtlich der beantragten Änderungen als auch hinsichtlich der Begründung geboten. Ein Mängelbehebungsauftrag hat für die Behebung der Mängel eine angemessene Frist vorzusehen. Die von der Behörde zu setzende Frist zur Mängelbehebung muss den Umständen nach "angemessen" sein. Stets muss aber die Fristbemessung den besonderen Verhältnissen sachgerecht Rechnung tragen und muss so ausreichend sein, dass der Berufungswerber in die Lage versetzt wird, dem Behebungsauftrag ordnungsgemäß nachkommen zu können. Einem Antrag auf Verlängerung der im Verfahren nach § 85 Abs. 2 BAO von der Behörde zur Erfüllung des Behebungsauftrages gesetzten Frist kommt aber keine (einem Antrag auf Verlängerung der Rechtsmittelfrist vergleichbare) fristhemmende Wirkung zu. Wenn daher der Berufungswerber um Verlängerung der Behebungsfrist ansucht, so kann er nicht nur nicht mit einer Hemmungswirkung des Ansuchens rechnen, er kann auch nicht darauf vertrauen, dass die Abgabenbehörde innerhalb der Behebungsfrist über das Fristverlängerungsansuchen entscheidet und bei Abweisung eine Nachfrist setzt (Stoll, BAO-Kommentar, Band 3, S 2698).

Die Mängelbehebungsfrist ist eine behördliche Frist, sie kann daher gemäß § 110 Abs. 2 BAO verlängert werden. Die Verlängerung liegt im Ermessen und setzt einen vor ihrem Ablauf gestellten Antrag voraus. Ein solcher Antrag hat keine fristhemmende Wirkung, ist jedoch jedenfalls bescheidmäßig zu erledigen, da der normative Abspruch darüber, dass die gesetzte Frist verlängert wird, die den Steuerpflichtigen treffenden Verpflichtungen ändert (vgl. VwGH 22.12.2005, 2002/15/0166; *Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO³ § 85 Anm. 13).

Im vorliegenden Fall betrug die Mängelbehebungsfrist drei Wochen. Dem Ansuchen um Fristverlängerung konnte nicht Folge gegeben werden, da das Fristverlängerungsansuchen erst nach Ablauf der dreiwöchigen Frist eingebracht wurde. Da das Fristverlängerungsansuchen erst zwei Wochen nach Ablauf der Frist eingebracht wurde, konnte der steuerliche Vertreter des Bw. nicht darauf vertrauen, dass die Mängelbehebungsfrist erstreckt wird.

Wird einem berechtigten behördlichen Auftrag zur Mängelbehebung überhaupt nicht, nicht zeitgerecht oder - gemessen an dem an § 250 BAO orientierten Mängelbehebungsauftrag - unzureichend entsprochen, ist die Behörde verpflichtet, einen Bescheid zu erlassen, mit dem die vom Gesetz vermutete Zurücknahme der Berufung festgestellt wird (vgl. VwGH 14.9.1992, 91/15/0135; VwGH 28.2.1995, 90/14/0225). Der Zurücknahmebescheid ist feststellend (Feststellung einer rechtserheblichen Tatsache, VwGH 15.11.1995, 95/13/0233, 0234, 0235). Ein Zurücknahmebescheid ist auch zu erlassen, wenn die Mängelbehebung - wie im gegenständlichen Fall - verspätet, wenn auch vor Erlassung des Zurücknahmebescheides

erfolgte (vgl. VwGH 27.2.1990, 89/14/0255; UFS 27.3.2003, RV/0457-K/02; UFS 22.6.2004, RV/0063-F/04).

Da dem Auftrag vom 13. Februar 2012, die Mängel der Berufung vom 12. Dezember 2008 zu beheben, innerhalb der gesetzten Frist nicht entsprochen wurde, ist die gesetzlich vorgesehene Rechtsfolge eingetreten. Nach § 85 Abs. 2 BAO hat die Behörde dem Einschreiter die Behebung dieser Mängel mit dem Hinweis aufzutragen, dass die Eingabe nach fruchtlosem Ablauf einer gleichzeitig zu bestimmenden angemessenen Frist als zurückgenommen gilt (vgl. UFS 8.5.2012, RV/0380-L/12).

Der Mängelbehebungsauftrag vom 13. Februar 2012 wurde am 16. Februar 2012 zugestellt, die Frist für die Mängelbehebung endete am 8. März 2012, sodass dem steuerlichen Vertreter des Bw. insgesamt drei Wochen zur Mängelbehebung zur Verfügung standen. Da dem Mängelbehebungsauftrag nicht entsprochen wurde, hatte die gesetzlich vorgesehene Rechtsfolge einzutreten und die Berufung war als zurückgenommen zu erklären.

2. Einkommensteuer für die Jahre 2005 bis 2007

2.1 Gesetzliche Grundlagen

Das Umgründungssteuergesetz (UmgrStG) bestimmt in der auf die gegenständliche Einbringung anzuwendenden Fassung (Rechtslage vor dem 1.2.2006) Folgendes:

Gemäß § 12 Abs. 1 UmgrStG liegt eine Einbringung vor, wenn Vermögen (Abs. 2) auf Grundlage eines schriftlichen Einbringungsvertrages (Sacheinlagevertrages) und einer Einbringungsbilanz (§ 15) nach Maßgabe des § 19 einer übernehmenden Körperschaft (Abs. 3) 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.

Gemäß § 14 Abs. 1 UmgrStG endet bei der Einbringung von Betrieben und Teilbetrieben für das eingebrachte Vermögen das Wirtschaftsjahr des Einbringenden mit dem Einbringungsstichtag. Dabei ist das Betriebsvermögen mit dem Wert anzusetzen, der sich nach den steuerrechtlichen Vorschriften über die Gewinnermittlung ergibt. Gemäß § 14 Abs. 2 sind die Einkünfte des Einbringenden hinsichtlich des einzubringenden Vermögens so zu ermitteln, als ob der Vermögensübergang mit Ablauf des Einbringungsstichtages erfolgt wäre. Gemäß § 16 Abs. 5 UmgrStG kann abweichend von § 14 Abs. 2 bei der Einbringung von Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen das nach § 14 Abs. 1 anzusetzende Vermögen, sofern die Voraussetzungen des § 12 gewahrt bleiben, u.a. in folgender Weise verändert werden:

Nach § 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG kann neben der in § 16 Abs. 5 Z 1 genannten Passivpost 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.

Gemäß § 18 Abs. 2 Satz 2 UmgrStG hat die übernehmende Körperschaft eine nach § 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG gebildete Passivpost, soweit nicht eine rückwirkende Entnahme vorliegt, als versteuerte Rücklage zu behandeln.

§ 16 Abs. 5 UmgrStG eröffnet dem Einbringenden die Möglichkeit, das einzubringende Vermögen in seinem zum Einbringungsstichtag bestehenden Umfang zu verändern, d.h. sowohl zu erhöhen als auch zu vermindern (vgl. *Helbich/Wiesner/Bruckner*, Handbuch der Umgründungen, Art III Einbringung – Steuerrecht, § 16 Tz 32).

Durch bare sowie vorbehaltene Entnahmen gemäß § 16 Abs. 5 Z 1 und 2 UmgrStG kommt es zu einer Verminderung des Einbringungskapitals im Zeitpunkt des Einbringungsstichtages. Bei der vorbehaltenen Entnahme findet zwar zum Einbringungsstichtag keine Entnahmehandlung statt, aber das Gesetz lässt die Einstellung einer Verbindlichkeit der übernehmenden Körperschaft gegenüber dem Einbringenden zu (vgl. *Hügel/Mühlehner/Hirschler*, UmgrStG, § 16 Rz 130). Hierdurch kommt es mit Ablauf des Einbringungsstichtages zu einer Änderung der Kapitalstruktur (Verringerung des Eigenkapitals zugunsten eines höheren Fremdkapitals), wobei diese Korrektur dem Einbringenden zuzurechnen ist (vgl. *Helbich/Wiesner/Bruckner*, Handbuch der Umgründungen, Art III Einbringung – Steuerrecht, § 16 Tz 66 f; UFS 29.1.2010, RV/3683-W/08).

Unter vorbehaltenen (unbaren) Entnahmen gemäß § 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG werden Verrechnungsposten im Sinne einer Passivpost der Einbringungsbilanz verstanden (vgl. *Wundsam/Zöchling/Huber/Kuhn*, UmgrStG Kommentar³, § 16 Rz 82). Eine derart gebildete Passivpost hat den Charakter einer Verbindlichkeit gegenüber dem Einbringenden, bewirkt daher hinsichtlich des Einbringungsvermögens eine Veränderung der Kapitalstruktur zugunsten eines höheren Fremdkapitals. Die spätere Tilgung der Verbindlichkeit durch die übernehmende Körperschaft führt beim Einbringenden zu keiner Steuerpflicht, da es nur zu einer Vermögensumschichtung kommt (vgl. *Helbich/Wiesner/Bruckner*, Handbuch der Umgründungen, Art III Einbringung – Steuerrecht, § 16 Tz 45, 66-68).

Die Entnahmefiktion des § 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG greift nur insoweit, als die Passivpost 75 % des positiven Verkehrswertes des Vermögens am Einbringungsstichtag nicht übersteigt. Wird die 75 %-Grenze überschritten, kann steuerlich keine Verbindlichkeit gegen den Einbringenden entstehen. Der übersteigende Betrag der Passivpost zählt zum steuerlichen

Einbringungskapital und ist gemäß § 18 Abs. 2 UmgrStG bei der übernehmenden Körperschaft als versteuerte Rücklage zu behandeln.

Unbare Entnahmen im Sinne des § 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG liegen vor, wenn an Stelle einer tatsächlichen Entnahme nur eine Vorsorge für eine spätere durchzuführende Entnahme getroffen wird und dazu analog zu tatsächlich vorgenommenen Entnahmen eine Passivpost in der Einbringungsbilanz eingestellt wird. Der Ansatz einer "Passivpost für unbare Entnahmen" hat bindende Wirkung und führt zur gleichen Buch- und Verkehrswertminderung wie die Passivpost für tatsächliche Entnahmen (vgl. UmgrStR 2002 idF Richtlinie des BMF, GZ 06 8603/1-IV/6/03 vom 20.10.2005, Rz 911).

Unbare Entnahmen werden daher nicht tatsächlich entnommen, sondern bleiben auch nach dem Abschluss des Einbringungsvertrages als eine Verbindlichkeit der übernehmenden Körperschaft gegenüber dem Einbringenden bestehen.

Das Ausmaß der unbaren Entnahmen ist gemäß § 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG dadurch begrenzt, dass die Summe aus baren Entnahmen, dem Wert der zurückbehaltenen Wirtschaftsgüter des Einbringungsobjektes nicht überschreiten darf.

Das Ausmaß der unbaren Entnahmen ist gemäß § 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG in einem dreistufigen Verfahren zu ermitteln:

Zunächst ist der Verkehrswert des einzubringenden (Teil)Betriebes oder Mitunternehmeranteils zum Einbringungsstichtag zu ermitteln (Basisverkehrswert).

In der zweiten Berechnungsstufe ist der zum Einbringungsstichtag ermittelte Basisverkehrswert des einzubringenden (Teil)Betriebs oder Mitunternehmeranteils um die Summe aus rückbezogenen tatsächlichen Entnahmen (Z 1), dem Wert der rückbezogenen zurückbehaltenen oder verschobenen Wirtschaftsgüter (Z 3 und 4) und rückbezogenen offenen Ausschüttungen bzw. Einlagenrückzahlungen (Z 5) zu vermindern oder um die Summe von Einlagen (Z 1, 3 und 5) oder Zuführungen (Z 4) zu erhöhen oder um den positiven bzw. negativen Saldo bei gleichzeitigem Vorliegen von rückwirkenden Erhöhungen oder Verminderungen zu erhöhen bzw. zu vermindern.

Ergeben die Korrekturen einen positiven Zwischenverkehrswert zum Einbringungsstichtag, stellt dies die Bemessungsgrundlage für die Berechnung der maximal 75-prozentigen unbaren Entnahme dar.

In der dritten Berechnungsstufe ist der in der zweiten Stufe ermittelte Rohbetrag der unbaren Entnahme um sämtliche Veränderungen der Z 1, 3, 4 und 5 zu kürzen, wenn sich aus sämtlichen Erhöhungen und Verminderungen ein negativer Saldo ergibt (vgl. UmgrStR 2002 idF Richtlinie des BMF, GZ 06 8603/1-IV/6/03 vom 20.10.2005, Rz 914)

Das Ausmaß der unbaren Entnahmen ist gemäß § 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG dadurch begrenzt, dass die Summe aus tatsächlichen Entnahmen, dem Wert der zurückbehaltenen

Wirtschaftsgüter und unbaren Entnahmen das Ausmaß von 75 % des Verkehrswertes des einzubringenden Vermögens zum Einbringungsstichtag nicht überschreiten darf. Maßgeblich ist der Verkehrswert des Einbringungsvermögens vor Bildung der Passivpost. Das bedeutet, dass das Einbringungsvermögen nach Abzug der tatsächlichen und unbaren Entnahmen wenigstens 25 % des (positiven) Verkehrswertes des (Ausgangs-)Vermögens betragen muss (vgl. *Schwarzinger/Wiesner*, Umgründungssteuer-Leitfaden, Band IV (2003) Rz 914).

Übersteigen die tatsächlichen Entnahmen zuzüglich des Verkehrswertes der bei der Einbringung zurückbehaltenen Wirtschaftsgüter das Ausmaß von 75 % des Verkehrswertes des einzubringenden Vermögens, können keine unbaren Entnahmen durchgeführt werden. Wird dennoch eine unbare Entnahme vorgenommen oder das Ausmaß der zulässigen unbaren Entnahmen überschritten, hat dies keine Auswirkungen auf die Anwendung von Art. III UmgrStG, sofern die Entnahmen nicht zu einem negativen Verkehrswert führen. Die Konsequenz zu hoher unbarer Entnahmen besteht in der Umqualifikation des übersteigenden Betrages in steuerliches Eigenkapital, der übersteigende Betrag gilt bei der übernehmenden Körperschaft gemäß § 18 Abs. 2 UmgrStG als versteuerte Rücklage (vgl. UmgrStR 2002 idF Richtlinie des BMF, GZ 06 8603/1-IV/6/03 vom 20.10.2005, Rz 916).

Soweit eine nach § 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG gebildete Passivpost für unbare Entnahmen den dort vorgesehenen Rahmen von 75 % des positiven Verkehrswertes überschreitet, gilt der übersteigende Teil als versteuerte Rücklage. Damit erhöht sich der steuerliche Sacheinlagewert, es ist daher im Sinne des § 4 Abs. 12 EStG 1988 bei Vorliegen eines positiven Buchwertes ein entsprechender Betrag auf den Rücklagen-Subkonto einzustellen und eine Erhöhung der Anschaffungskosten der Beteiligung an der übernehmenden Körperschaft gegeben (vgl. UmgrStR 2002 idF Richtlinie des BMF, GZ 06 8603/1-IV/6/03 vom 20.10.2005, Rz 981).

Die Rückzahlung des übersteigenden Teiles an den Einbringenden kann steuerlich keine Tilgung darstellen, sondern ist grundsätzlich als Einlagenrückzahlung zu behandeln, da der zunächst eingestellte Betrag am Rücklagen-Subkonto wieder ausgebucht wird und die um die zusätzliche Einlage erhöhten Anschaffungskosten wieder abgestockt werden (vgl. UmgrStR 2002 idF Richtlinie des BMF, GZ 06 8603/1-IV/6/03 vom 20.10.2005, Rz 982).

Auf Grund des Wortlautes von § 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG gilt der über die Grenze der Zulässigkeit hinaus angesetzte Betrag der Passivpost als nicht entnommen, so dass im Falle einer Tilgung dieser Passivpost eine Einlagenrückzahlung iSd § 4 Abs. 12 EStG und im Falle einer Zinsenzahlung für diese Position eine verdeckte Gewinnausschüttung angenommen wird (vgl. *Wundsam/Zöchling/Huber/Kuhn*, UmgrStG Kommentar³, § 16 Rz 82).

2.2 Auswirkungen auf den konkreten Fall

Im streitgegenständlichen Fall setzte der Bw. in der Einbringungsbilanz zum 31. März 2005 bare Entnahmen iSd § 16 Abs. 5 Z 1 UmgrStG in Höhe von € 270.000,-- sowie unbare Entnahmen iSd § 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG in Höhe von € 1.300.000,-- an.

Strittig ist nun zum einen die Berechnung der Höhe der zulässigen Entnahmen.

Nach der Berechnung der steuerlichen Vertretung waren unbare Entnahmen in dieser Höhe zulässig.

Unter Zugrundelegung der Berechnungen der Amtspartei hätten unbare Entnahmen iSd § 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG in Höhe von € 836.221,00 angesetzt werden dürfen. Daraus folgend ergibt sich, dass die unbaren Entnahmen iSd § 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG um € 436.779,00, das entspricht 36 %, zu hoch angesetzt wurden.

Gegenüberstellung der beiden Berechnungen:

	Bw.	Finanzamt
Eigenkapital zum 31.3.2005	654.683	
Firmenwert (Verkehrswert)	1.800.000	1.800.000
Summe	2.454.683	1.800.000
Abzüglich		
Tatsächl. Entnahme	270.000	270.000
Zurückbeh. Entnahme	23.587,98	23.587,98
Zwischensumme	2.161.095,02	1.506.412,02
Max. 75 %	1.620.821,26	1.129.809,02
Abzüglich		
Tats. Entnahmen	270.000	270.000
Zurückbehalten	23.587,98	23.587,98
Maximale Passivpost	1.327.233,28	836.221

Nach § 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG (in der für den gegenständlichen Einbringungsvorgang geltenden Fassung) ist Basis der Berechnung der Verkehrswert.

Der Verkehrswert im Sinne des § 12 Abs. 1 UmgrStG ist der Wert des Vermögens im Sinne eines bei Veräußerung erzielbaren Preises, der mit Hilfe betriebswirtschaftlicher Unternehmensbewertung ermittelt werden kann.

Der Bw. rechnet in seiner Berechnung dem Firmenwert/Verkehrswert das Eigenkapital per 31.3.2005 zu. Dies nach seinen Angaben gemäß dem Fachgutachten KFS BW 1, Punkt 3.5.

Die Berechnung der Amtspartei basiert auf den Umgründungssteuerrichtlinien.

Das Fachgutachten der Kammer der WTH zur Unternehmensbewertung erläutert in Punkt 3 die Grundsätze der Ermittlung von Unternehmenswerten. In Punkt 3.5. wird ausgeführt, dass auch das „Nicht betriebsnotwendige Vermögen“, wie zB Überbestände an liquiden Mitteln, zum Unternehmenswert gehören.

Allerdings ist nach Ansicht der Referentin zu einem vorliegenden Gutachten über den Verkehrswert (im gegenständlichen Fall von Mag. Johannes Bi) keinesfalls nochmals eine Zurechnung von einzelnen weiteren Positionen zulässig. Dieses Gutachten beziffert den Unternehmenswert eben mit € 1.800.000,-- und ist dieser Wert nach Ansicht der Referentin der Berechnung zugrunde zu legen. Es wurde auch nicht dargelegt, dass der Gutachter den

Verkehrswert nicht nach den Grundsätzen der betriebswirtschaftlichen Unternehmensbewertung berechnet hätte, zumal im Fachgutachten der Kammer der WTH (siehe oben) bereits in Punkt 2.1. unter Grundlagen der Unternehmensbewertung/2.1. Bewertungsobjekte in Abs. 7 ausführt, dass das Bewertungsobjekt auch das nicht betriebsnotwendige Vermögen umfasst. Selbst wenn der Gutachter den Unternehmenswert nach anderen Methoden/Grundsätzen ermittelt hätte (was weder behauptet noch bewiesen wurde), so erscheint es der Referentin nicht schlüssig, zu einem solchermaßen festgestellten Verkehrswert noch eine Position einer anderen Methode der Berechnung hinzuzurechnen. Davon ist aber im gegenständlichen Fall nicht auszugehen, da lt. RZ 683 der UmgrStRL die Gutachten zum Nachweis des positiven Verkehrswertes Mindestanforderungen zu genügen haben, die im angeführten Fachgutachten dargestellt sind. Es kann daher davon ausgegangen werden, dass bereits der Gutachter diese Grundsätze beachtet hat, zumal der Gutachter ja Wirtschaftsprüfer und Steuerberater ist, und keine weiteren Zurechnungen zu erfolgen haben. Zudem wird darauf hingewiesen, dass auch keinesfalls das gesamte Eigenkapital zum 31.3.2005 unter „nicht betriebsnotwendiges Vermögen“ wie zB Überbestände an liquiden Mitteln, fällt.

Nach Ansicht der Referentin ist demnach bei der Berechnung den Ausführungen der Amtspartei zu folgen.

Sohin wären im gegenständlichen Fall unbare Entnahmen in Höhe von € 836.221 zulässig gewesen.

Hinsichtlich der berichtigten Einbringungsbilanz, die im Berufungswege vorgelegt wurde, ist auszuführen, dass die Einbringungsbilanz die Vereinbarungen des Einbringungsvertrages widerzuspiegeln hat. Im Einbringungsvertrag sind unbare Entnahmen iSd § 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG in Höhe von € 1.300.000,00 ausgewiesen. In der berichtigten Einbringungsbilanz wurde die unbare Entnahme iSd § 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG auf € 836.221,00 reduziert und die Einbringungsrücklage aufgestockt. Der ursprünglich angesetzte und vereinbarte Betrag der unbaren Entnahmen kann nicht zur Vermeidung einer Steuerpflicht in einer berichtigten Einbringungsbilanz reduziert werden. Bei Abweichungen zwischen Einbringungsvertrag und Einbringungsbilanz ist dem Vertrag der Vorzug zu geben (vgl. UmgrStR 2002 idF Richtlinie des BMF, GZ 06 8603/1-IV/6/03 vom 20.10.2005, Rz 846).

Dem Einwand des Bw., dass sich die Summe der getätigten Entnahmen der Jahre 2005 bis 2007 auf € 352.188,96 belaufe und dass die Summe in der Höhe der zulässigen Entnahme zur Gänze Deckung finde, wodurch für die betreffenden Jahre keine "Überentnahmen" über das Ausmaß der festgestellten zulässigen Höhe stattgefunden haben, kann ebenfalls nicht gefolgt werden.

Soweit eine nach § 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG gebildete Passivpost für unbare Entnahmen den dort vorgesehenen Rahmen von 75 % des positiven Verkehrswertes überschreitet, gilt der übersteigende Teil als versteuerte Rücklage. Die Rückzahlung des übersteigenden Teiles an den Einbringenden kann steuerlich keine Tilgung darstellen, sondern ist grundsätzlich als Einlagenrückzahlung gemäß § 4 Abs. 12 EStG 1988 zu behandeln, da der zunächst eingestellte Betrag am Rücklagen-Subkonto wieder ausgebucht wird und die um die zusätzliche Einlage erhöhten Anschaffungskosten wieder abgestockt werden. Im Fall einer – wie im streitgegenständlichen Fall – vorliegenden teilweisen Rückzahlung der als unbaren Entnahmen angesetzten Beträge, stellt der übersteigende Teil keine Tilgung dar, sondern ist als Einlagenrückzahlung zu behandeln.

Entgegen den Ausführungen des steuerlichen Vertreters in der mündlichen Verhandlung ist dabei nicht entscheidend, ob die rückgezahlten Beträge in der Höhe der zulässigen unbaren Entnahmen zur Gänze Deckung finden, sondern es ist im Falle einer Teiltilgung stets von einer anteiligen Auflösung des steuerwirksamen Teils auszugehen und somit ist der den zulässig anzusetzenden Betrag der unbaren Entnahmen übersteigende Teil anteilmäßig für die jeweilige Rückzahlung als Einlagenrückzahlung zu behandeln (vgl. UmgrStR 2002 idF Richtlinie des BMF, GZ 06 8603/1-IV/6/03 vom 20.10.2005, Rz 982).

Die Richtlinien stellen zwar keine für den UFS verbindliche Rechtsquelle dar, dienen aber als Auslegungsbehelf und wird die dort zitierte Ansicht auch in der Literatur vertreten (vgl. zB Furherr in Kofler, Kommentar zum Umgründungssteuergesetz, RZ 96 zu § 18)

Gemäß § 4 Abs. 12 EStG 1988 führt die Einlagenrückzahlung von Körperschaften zu einer Veräußerung einer Beteiligung. § 4 Abs. 12 EStG 1988 besagt, dass die Einlagenrückzahlung von Körperschaften, auch wenn sie im Wege einer Einkommensverwendung erfolgt, als Veräußerung einer Beteiligung gilt und beim Anteilsinhaber (Beteiligten) sowohl bei einem Betriebsvermögensvergleich als auch bei einer Einnahmen-Ausgabenrechnung nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen zu einer Minderung und Erhöhung der Aktivposten des Betriebsvermögens führt.

1. Einlagen im Sinne dieser Vorschrift sind das aufgebrachte Grund-, Stamm- oder Genossenschaftskapital und sonstige Einlagen und Zuwendungen, die als Kapitalrücklage auszuweisen waren, sowie jene Verbindlichkeiten, denen abgabenrechtlich die Eigenschaft eines verdeckten Grund-, Stamm- oder Genossenschaftskapitals zukommt.
2. Nicht zu den Einlagen gehören Beträge, die unter § 32 Z 3 EStG 1988 fallen oder die infolge einer Umgründung im Sinne des Umgründungssteuergesetzes die Eigenschaft einer Gewinnrücklage oder eines Bilanzgewinnes verloren haben.
3. Die Körperschaft hat den Stand der Einlagen im Sinne dieser Vorschrift im Wege eines Evidenzkontos zu erfassen und seine Erhöhungen durch weitere Einlagen und Zuwendungen

und Verminderungen durch Ausschüttungen ist in geeigneter Form der jährlichen Steuererklärung anzuschließen.

Die Einlagenrückzahlung ist aufgrund der gesetzlichen Bestimmung des § 4 Abs. 12 EStG 1988 steuerneutral und das Gegenstück zur Einlage.

Voraussetzung dafür, dass die Bestimmung des § 4 Abs. 12 EStG 1988 zum Tragen kommt, ist, dass tatsächlich ein Rückfluss von Kapital, welches ein Gesellschafter in die Körperschaft eingelegt hat, an einen Gesellschafter stattfindet. Dies ist der Fall bei Rückzahlung von Kapitalrücklagenbeträgen durch direkte Auszahlung oder Verrechnung. Ob eine derartige Rückzahlung stattgefunden hat, sollte aus dem Evidenzkonto ersichtlich sein (vgl. UFS 29.5.2012, RV/2587-W/08).

Die Veräußerung einer Beteiligung unterliegt gemäß § 31 EStG 1988 (in der im Berufszeitraum geltenden Fassung) der Einkommensteuer. Veräußerung iSd § 31 EStG 1988 ist jede entgeltliche Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums auf einen anderen. Eine Veräußerung iSd § 31 EStG 1988 liegt nicht vor, wenn eine Beteiligung unentgeltlich übertragen wird oder wenn lediglich die Rechtsform einer Kapitalgesellschaft geändert wird (z.B. formwechselnde Umwandlung einer AG in eine GmbH oder umgekehrt ohne Erhöhung des Grund(Stamm-)Kapitals und ohne Änderung der Beteiligung) (vgl. EStR 2000, Rz 6666).

Dem Hälftesteuersatz unterliegen Gewinne aus der Veräußerung, wozu auch Gewinne aus einer Einlagenrückzahlung gemäß § 4 Abs. 12 EStG 1988 gehören, wenn der Zeitraum zwischen Erwerb und Veräußerung (Entnahme) mehr als ein Jahr beträgt (vgl. EStR 2000, Rz 7304, 7308).

Die überhöhten unbaren Entnahmen der Jahre 2005 bis 2007 sind als Beteiligungsveräußerung nach § 31 EStG 1988 mit dem Hälftesteuersatz zu versteuern.

In der Literatur (vgl. zB Mag. Andreas Kauba, SWK 29/2001, 709) wird zT die Ansicht vertreten, es liege bei Fällen, in denen trotz Korrektur kein positives Einbringungsvermögen vorliegt, keine Einlagenrückzahlung, sondern eine verdeckte Ausschüttung vor. Die Referentin folgt mit ihrer Entscheidung der herrschenden Lehre, zumal auch aufgrund des Hälftesteuersatzes die tatsächlichen finanziellen Unterschiede höchstens geringfügig sind. Gesamthaft war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 4. Februar 2013