

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senat_x in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch APS Buchführungs- & Steuerberatungs GmbH, Teinfaltstraße 8-8A, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 05.07.2016 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt FA [1.] vom 30.05.2016 betreffend Haftungs- und Abgabenbescheid Kapitalertragsteuer 2009, [2.] vom 31.5.2016 betreffend Körperschaftsteuer 2009 sowie [3.] vom 2.6.2016 betreffend Wiederaufnahme der Verfahren zur Körperschaftsteuer 2010-2013 und Körperschaftsteuer 2010-2014

I. in der Sitzung am 3.4.2019 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

1. Der Körperschaftsteuerbescheid 2009 wird gemäß § 279 BAO abgeändert. Das Einkommen beträgt 535.766,45 Euro. Die Körperschaftsteuer beträgt nach Anrechnung von Mindestkörperschaftsteuer (5.741,90 Euro) 128.199,71 Euro.
2. Der Haftungsbescheid zur Kapitalertragsteuer 2009 wird gemäß § 279 BAO abgeändert. Zufluss von Kapitalerträgen an Gesellschafter: 384.538,07 Euro. Kapitalertragsteuer: 96.134,51 Euro.
3. Im Übrigen wird die Beschwerde gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
4. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

II. in der Sitzung am 8.4.2019 beschlossen:

Der im Protokoll über die mündliche Verhandlung befindliche Ausspruch über die Unzulässigkeit der Revision wird gemäß § 293 BAO im Einklang mit dem Abstimmungsprotokoll der Beratung, den vorgetragenen wesentlichen Entscheidungsgründen und dem Art 133 Abs 4 B-VG auf "zulässig" berichtigt.

Entscheidungsgründe

Mit Vorhalten vom 23.12.2015 an die beschwerdeführende GmbH (Bf) und ihren Alleingesellschafter hielt die belangte Behörde (bB) den ihr aktenkundigen Sachverhalt vor und verlangte ergänzende Auskünfte:

- Das Einzelunternehmen des Alleingeschafters sei zum 30.9.2001 unter Anwendung des Art III UmgrStG in die Bf eingebracht worden, wobei dem Einbringungsvertrag eine Bilanz zu Verkehrswerten beigeschlossen sei, die einen "Firmenwert" von rund 2 Mio Euro ausgewiesen habe; in der Folge seien die Verkehrswerte fortgeführt worden, in der Bilanz zum 30.9.2004 finde sich ein "Firmenwert" bzw "Umgründungsmehrwert" von rund 1,5 Mio Euro.
- Zum 31.12.2004 [und somit im Wirtschaftsjahr 2004/05] seien vom Alleingeschafter sein Anteil an der D GmbH in die Bf und der 2001 eingebrachte Druck-Betrieb der Bf in die D GmbH unter Anwendung des Art III UmgrStG eingebracht worden. Aus den Bilanzen könne geschlossen werden, dass das "Einbringungskapital" aus letzterer Umgründung von rund 1,4 Mio Euro zur Gänze aus dem "Firmenwert" bzw "Umgründungsmehrwert" der Einbringung aus 2001 bestehe. Die D GmbH stehe ab 2005 mit 1.443.902,26 Euro (Einbringungskapital + einbezahltes Stammkapital) in den Büchern der Bf.
- Im Jahr 2005 seien an eine fremde dritte GmbH 49% der Anteile im Zuge einer Kapitalerhöhung abgetreten worden [wobei der Beteiligungsansatz der Bf für ihre nunmehr 51% unverändert blieb]. Im Jahr 2008 habe die Bf ihre Beteiligung auf Null abgeschrieben und im März 2009 an die zweite Gesellschafterin abgetreten. Die Bf möge daher vorlegen:
 1. die Einbringungsbilanz 2001 zu Buchwerten;
 2. das Verkehrswertgutachten zum 2001 eingebrachten Einzelunternehmen;
 3. Zahlungen im Zuge der Kapitalerhöhung 2005;
 4. Gründe für die Teilwertabschreibung 2008;
 5. Erklärungen dafür, dass die Veräußerung 2009 im Rechenwerk keinen Niederschlag finde.

In der Antwort gibt die Bf an, zu 1. und 2. liegen keine Unterlagen mehr vor. Die Kapitalerhöhung (3.) habe [von der Einlagenleistung abgesehen] zu keinen Zahlungen sondern lediglich zu einer Verwässerung der Beteiligung geführt. Die Teilwertabschreibung (4.) sei erfolgt, weil die ursprünglich erwartete Genesung nicht eingetreten sei und auch für die Zukunft nicht habe erwartet werden können. Weder seien Ausschüttungen in Aussicht gestanden, noch Veräußerungserträge zu erwarten gewesen, und die Beteiligung sei zu diesem Zeitpunkt überschuldet gewesen.

Zu 5. wird ausgeführt, der Veräußerungspreis habe sich auf 473.181,80 Euro belaufen, wovon nur 20.000 Euro tatsächlich geflossen seien, die im Jahresabschluss 2009 der Bf erfasst seien. Der Rest (453.181,80 Euro) sei unbar an den Alleingeschafter der Bf übertragen worden. Dass dieser Betrag bei der Bf "übersehen worden" sei, ließe sich durch mehrfache Wechsel der betreuenden Steuerberater in der ehemaligen und auch der aktuellen Steuerberatungskanzlei und damit einhergehende Informationsverluste erklären, zudem hatte der Alleingeschafter damals gesundheitliche Probleme.

Auf Seiten der Bf seien daher die abgesetzten 1/7-Beträge aus der Teilwertabschreibung entsprechend zu korrigieren, auf Seiten des Alleingeschafters sei die verdeckte Ausschüttung von 453.181,80 Euro als Einlagenrückzahlung zu behandeln, denn die

Gesellschaft habe keine selbst erwirtschafteten Gewinne, und der Bilanzverlust von 608.350,80 Euro beinhalte aufgelöste Kapitalrücklagen in Höhe von 538.600 Euro.

Die bB nahm die Verfahren zur Körperschaftsteuer 2009-2013 wieder auf und erließ neue Sachbescheide bzw einen Erstbescheid für das Jahr 2014. Die Wiederaufnahme wurde begründet mit dem Hervorkommen folgender neuer Tatsachen:

- Im Zuge der Recherche (Einbringungsverträge und Bilanzen) und des Vorhalteverfahrens sei festgestellt worden, dass der eingebrachte "Firmenwert" tatsächlich nur ein steuerlicher "Umgründungsmehrwert" gewesen sei.
- Die Begründung für die Abschreibung der Beteiligung im Jahr 2008 sei erst im Vorhalteverfahren (2015-2016) bekanntgegeben worden.
- Aus dem Abtretungsvertrag vom 9.3.2009 über den Verkauf der 51%-Beteiligung sei ersichtlich, dass der Kaufpreis 473.181,80 Euro betrug, bei der Bf aber nur 20.000 Euro verbucht worden seien. Dieser Vertrag sei der bB durch Kontrollmitteilung vom 14.11.2013 bzw Akteneinsicht bei der Käuferin 2015 bekannt geworden.

In den neuen Sachbescheiden geht die bB davon aus, dass der bei der D GmbH ausgewiesene Firmenwert zur Gänze ein Umgründungsmehrwert ist, was sich auch daraus erschließe, dass in den Jahren 2002-2004 die unternehmensrechtliche Firmenwertabschreibung in der Steuerbilanz hinzugerechnet worden sei. Unter Berücksichtigung der 2001 getätigten baren und unbaren Entnahmen sei der eingebrachte Betrieb mit einem negativen Buchwert von -67.756,27 Euro anzusetzen. Unter Berücksichtigung des Stammkapitals der D GmbH habe nach der 2005 erfolgten weiteren Umgründung der Buchwert dieser Beteiligung im Jahr 2008 steuerrechtlich -31.356,27 Euro betragen. Damit sei im Jahr 2008 die unternehmensrechtlich durchgeführte Teilwertabschreibung steuerlich nicht möglich gewesen. Im Jahr 2009 sei dem Buchwert der tatsächliche Veräußerungserlös von 473.181,80 Euro gegenüberzustellen gewesen.

Der Veräußerungsvorgang sei nur mit 20.000 Euro in der Bf abgebildet worden. Dass der Kaufpreis im Ausmaß von 453.181,80 Euro unmittelbar dem Alleingesellschafter der Bf zugeflossen sei, stelle bei diesem einen Vorteil aus dem Gesellschaftsverhältnis und damit eine verdeckte Ausschüttung dar. Dass dieser Entgeltbestandteil nicht offengelegt wurde, könne nicht auf einem bloßen Versehen beruhen. Entweder habe die Bf den steuerlichen Vertreter vorsätzlich nicht darüber informiert, oder es sei vorsätzlich ein falscher Betrag gegenüber der bB erklärt worden. Es liege auch keine Einlagenrückzahlung vor, weil der behauptete positive Einlagenstand sich nur aus dem Ansatz der Verkehrswerte ergebe. Steuerlich liege aber eine Buchwerteinbringung vor. Mangels positiven Einlagenstandes könne die Ausschüttung somit nicht in eine Einlagenrückzahlung umgedeutet werden.

In der Beschwerde räumt die Bf ein, die Gewinnerhöhung bei der Bf im Jahr 2009 sei "im Ergebnis" zutreffend. Allerdings liege keine verdeckte Ausschüttung vor, sondern eine Einlagenrückzahlung. Ergänzend zur Verantwortung aus der Vorhaltsbeantwortung wird vorgebracht, dass die Vorlage einer Einbringungsbilanz eine Anwendungsvoraussetzung des Art III UmrG sei. Dass nur eine Bilanz zu Verkehrswerten vorgelegt worden sei,

habe damit zur Folge, dass entweder die Buchwerte den Verkehrswerten entsprochen hätten oder andernfalls, dass Art III UmgrStG nicht anwendbar sei und das allgemeine Steuerrecht zur Anwendung komme, womit wiederum die Verkehrswerte maßgeblich wären. Damit bestehe ein positiver Stand der Einlagen, eine Einlagenrückzahlung sei möglich. Die bB stütze ihre Ansicht hingegen auf nicht mehr nachvollziehbare Behauptungen. Die entsprechenden Unterlagen seien bereits 2001 und 2005 vorhanden gewesen, weshalb schon damals die Werte überprüfbar gewesen seien. Damit fehle es hinsichtlich der nicht zugelassenen Teilwertabschreibung aber an neu hervorgekommenen Tatsachen, womit die Wiederaufnahme der Verfahren 2010-2013 sowie die Berücksichtigung des 1/7 aus dem Jahr 2008 in der Veranlagung 2009 unzulässig sei.

In der abweisenden BVE führt die bB unter anderem ergänzend aus: Nach der zum Einbringungszeitpunkt geltenden Rechtslage sei das Vorliegen einer Einbringungsbilanz nicht Teil der Anwendungsvoraussetzungen für Art III UmgrStG gewesen (vgl UmgrStR Rz 838). Die Feststellungen der bB stützten sich auch nicht auf bloße Vermutungen, wie der der BVE beigelegte Auszug aus dem Jahresabschluss 2002 zeige: Hier sei auf der Aktivseite ein "Umgründungsmehrwert" iHv 1.896.760,97 Euro ausgewiesen, auf der Passivseite die "unbare Entnahme" (§ 16 Abs 5 UmgrStG) von 836.024,35 Euro sowie das plötzlich positive Kapital (ca 538.000 Euro gegenüber -784.000 Euro im Vorjahr). Weiters sei die Neutralisierung der Firmenwertabschreibung in den Jahren 2002-2004 ein eindeutiger Hinweis auf einen Umgründungsmehrwert, denn niemand zumal in einer renommierten Kanzlei neutralisiere irrtümlich über mehrere Jahre einen derart hohen Firmenwert. Die von der Bf für die Maßgabe der angesetzten Verkehrswerte ins Treffen geführten Argumente seien hingegen rein spekulativ.

Zur verdeckten Ausschüttung ergänzt die bB, das subjektive Tatbild einer verdeckten Ausschüttung werde erfüllt, wenn eine auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung der Körperschaft vorliege, wobei sich die Absicht der Vorteilsgewährung auch schlüssig ergeben könne. Sie liege daher auch vor, wenn die Körperschaft von einem zu Unrecht in Anspruch genommenen Vorteil Kenntnis erlangt und nichts unternimmt, um diesen rückgängig zu machen (VwGH 10.12.1985, 85/14/0080; 3.8.2000, 96/15/0159; 31.5.2005, 2000/15/0059; 14.12.2005, 2002/13/0022; 23.2.2010, 2005/15/0148, 0149). Der Alleingesellschafter sei auch Geschäftsführer, und als solcher hätte ihm der fehlende Ertrag in Bilanz und GuV 2009 der Bf auffallen müssen. Ihm sei die Zuwendung bewusst gewesen, und er habe nichts dagegen unternommen.

In der mündlichen Verhandlung wurde ergänzend vorgebracht:

seitens der Bf:

- In der Literatur gebe es gewichtige Stimmen, die meinten, § 4 Abs 2 Z 2 EStG dürfe als materiellrechtliche Vorschrift nicht zurückwirken.
- § 12 Abs 3 Z 2 KStG sei eine bloße Verteilungsregel, bilanziell sei die Beteiligung sowohl in der Unternehmens- als auch in der Steuerbilanz im Jahr 2008 auf Null gewesen. Eine Berichtigung könne nicht stattfinden.

- Neben dem Stamm- und dem Einbringungskapital stehe auch ein Zuschuss aus 2003 (ersichtlich aus der Erhöhung der Kapitalrücklage in der Bilanz 2003) im Ausmaß von 100.000 Euro für eine Einlagenrückzahlung zur Verfügung.
- Die KEST sei dem Gewinn 2009 zusätzlich zur Ausschüttung hinzugerechnet worden, obwohl der Gesellschafter die KEST trage.

seitens der bB:

- Die Rückwirkung des § 4 Abs 2 Z 2 EStG sei gesetzlich vorgesehen. Sie anzuzweifeln, sei Sache eines VfGH-Verfahrens.
- Dass die Siebentel-Verteilung im jeweiligen Jahr relevant sei, habe der VwGH in seinen Erkenntnissen zu Vorgruppenverlusten und zum Verlustvortrag beim Mantelkauf ausgesprochen.
- Weder könne mit Sicherheit gesagt werden, dass die Kapitalerhöhung 2003 tatsächlich eine Gesellschaftereinlage sei, noch, dass diese im Zeitpunkt der verdeckten Ausschüttung noch vorhanden sei.
- Betreffend KEST sei vom Finanzamt keine Bilanzberichtigung durchgeführt worden, weshalb die KEST hinzuzurechnen und erst im Zahlungszeitpunkt als Aufwand zu erfassen sei.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Der Entscheidung liegt folgender Sachverhalt zugrunde:

Die Bf hat im Jahr 2008 eine wertlos gewordene inländische Beteiligung unternehmensrechtlich auf Null abgeschrieben. Steuerrechtlich war der Buchwert der Beteiligung zu diesem Zeitpunkt mit -31.356,27 Euro negativ, weshalb eine Abschreibung nicht in Betracht gekommen ist.

Im Jahr 2009 ist die Beteiligung um 473.181,80 Euro veräußert worden, wobei nur 20.000 Euro von der Verkäuferin an die Bf geflossen und von dieser bücherlich erfasst worden sind. Die restliche Forderung ist dem Alleingesellschafter der Bf zugekommen.

Im Zeitpunkt der Beteiligungsveräußerung hat der steuerliche Einlagenstand bei der Bf sich wie folgt zusammengesetzt: Im Stammkapital haben sich 36.400 Euro Einlagen befunden, im Bilanzgewinn 68.643,73 Euro. Dieser Betrag ergibt sich dadurch, dass die vorhandene negative Buchwerteinlage aus dem Jahr 2001 (-67.756,27 Euro), der einlagenbedingte Kapitalzugang aus dem Jahr 2005 (gemeinsam -31.356,27 Euro) und die Einlage von 100.000 Euro im Jahr 2003 zusammenzuzählen sind und mit der Auflösung der Kapitalrücklage im Jahr 2008 in den Bilanzgewinn verschoben wurden.

Soweit der Sachverhalt die Beteiligungsveräußerung betrifft, ist seine rechtliche Beurteilung als verdeckte Ausschüttung (laut bB) oder Einlagenrückzahlung (laut Bf) strittig (damit auch, in welchem Ausmaß mit der verdeckten Ausschüttung der Gewinn der GmbH erhöht wird und inwieweit eine Einlagenrückzahlung vorliegen kann). Der Buchwert der Beteiligung im Jahr 2008 ergibt sich aus dem vorgelegten Verwaltungsakt und den Parteivorbringen:

Wie die bB schlüssig aufgezeigt hat, waren die Umgründungen der Jahre 2001 und 2005 jeweils unter Anwendung des Art III UmgrStG und zu Buchwerten erfolgt, und der Buchwert des 2001 eingebrachten und 2005 weiter umgegründeten Vermögens war bereits im Jahr 2001 negativ. Dass die aktenkundige Verkehrswertbilanz 2001 lediglich die unternehmensrechtlichen Werte widerspiegelt und nicht auch die steuerlichen Buchwerte, ist aus den Erklärungen der Folgejahre evident: Der mit der Umgründung entstandene Firmenwert wurde bloß unternehmensrechtlich abgeschrieben und steuerrechtlich in den Jahren 2002-2004 wieder hinzugerechnet, kann somit denkmöglich nur ein Umgründungsmehrwert sein. Davon ausgehend ist auch die Errechnung des negativen Buchwertes, der aufgrund der Buchwertfortführung maßgeblich ist, nachvollziehbar und logisch. Die Sachverhaltsdarstellung, wie sie die bB in ihrem Vorhalt vom 23.12.2015 schildert, wird vom Senat daher geteilt. Dem gegenüber erschöpfen sich die Ausführungen der Bf in bloßen Mutmaßungen, die durch nichts belegt sind.

Im Veranlagungsakt findet sich in der Jahresfahne 2009 (OZ 41, Seite 6) ein Evidenzkonto gemäß § 4 Abs 12 EStG, das als Stand der Einlagen sowohl zum 30.9.2008 als auch zum 30.9.2009 einen Einlagenstand von 36.400 Euro ausweist, was der neben der Sacheinlage vorhandenen Bareinlage entspricht. Wären die Verkehrswerte des Jahres 2001 auch steuerlich maßgeblich gewesen, hätte die Bf einen entsprechenden Einlagenstand ausgewiesen. Die tatsächlichen Verhältnisse zeigen jedoch, dass durch die Einbringung der steuerliche Einlagenstand nicht erhöht worden war.

Die Bf hat ab 2005 jedoch nicht nur übersehen, der zum 31.12.2004 erworbenen Beteiligung die steuerlichen Werte zugrunde zu legen, sie hat bei der - aktenkundig erstmaligen - Erstellung des Einlagen-Evidenzkontos (§ 4 Abs 12 EStG) im Jahr 2009 auch den Gesellschafterzuschuss aus dem Jahr 2003 übersehen. Da im Jahr 2003 keine Umgründung erfolgt ist und auch keine andere Kapitalmaßnahme aus der Bilanz ersichtlich ist, kann es sich unternehmensrechtlich nur um eine Einlage handeln (vgl § 229 Abs 2 HGB idF 2003), die mangels bis 2008 erfolgter Auflösungen auch bis zuletzt vorhanden war. Die unternehmensrechtlich ordnungsgemäße Buchhaltung hat die Vermutung der Richtigkeit für sich.

In rechtlicher Hinsicht ergibt sich daraus:

1. Teilwertabschreibung 2008 und Vorfrage der Einbringung 2001

Die Wortfolge: "und einer Einbringungsbilanz (§ 15)" wurde in § 12 Abs 1 UmgrStG mit dem AbgÄG 2005, BGBl I 2005/161 eingefügt. Ebenso wurde § 15 UmgrStG erst mit dem AbgÄG 2005 detaillierter ausformuliert. Die Änderungen sind auf Umgründungen anzuwenden, die nach dem 31.1.2006 beim Firmenbuchgericht oder Finanzamt angemeldet werden (3. Teil Z 11 UmgrStG). Damit soll das Erfordernis, eine Einbringungsbilanz zu erstellen, in die Anwendungsvoraussetzungen mit einbezogen werden (1187 BlgNR XXII. GP).

Somit ist der bB darin zuzustimmen, dass zum Zeitpunkt der Vorumgründungen das Erstellen einer Einbringungsbilanz keine Anwendungsvoraussetzung für den

Art III UmgrStG war. Die gesetzlich geforderten Anwendungsvoraussetzungen (Betriebsübertragung, Einbringungsvertrag, positiver Verkehrswert, vgl § 12 UmgrStG idF vor BGBl I 2005/161) sind vielmehr allesamt vorgelegen, und es wurde auch von keiner Partei Gegenteiliges behauptet.

Die Einbringung hatte zu Buchwerten zu erfolgen (§ 16 Abs 1 UmgrStG), wobei sich durch Maßnahmen des § 16 Abs 5 UmgrStG der von der bB errechnete negative Buchwert ergeben hatte. Von diesem ausgehend war die im Jahr 2008 vorgenommene unternehmensrechtliche Teilwertabschreibung steuerrechtlich unzulässig, weil der maßgebliche Buchwert bereits unter dem Teilwert gelegen ist. Ebenso war daher die Verteilung der Teilwertabschreibung auf die Jahre 2008-2014 (§ 12 Abs 3 Z 2 KStG) nicht anzuerkennen.

II. Beteiligungsverkauf 2009 und verdeckte Ausschüttung

Dem negativen Buchwert war der volle Veräußerungserlös gegenüber zu stellen und das körperschaftsteuerliche Ergebnis des Jahres 2009 entsprechend zu erhöhen.

Die Vorteilszuwendung an den Alleingesellschafter der Bf im Ausmaß von 453.181,80 stellt grundsätzlich eine verdeckte Ausschüttung dar, denn die von der Rechtsprechung entwickelten Merkmale (Gesellschafter- oder Nahebeziehung, vgl zB VwGH 15.9.2011, 2008/15/0256; Bereicherung des Gesellschafters zulasten der Gesellschaft, vgl zB VwGH 29.6.2016, Ro 2014/15/0026; Bereicherungswille der Gesellschaft, vgl zB VwGH 19.4.2018, Ra 2017/15/0039) liegen allesamt vor.

Die Bf hat ihrem Alleingesellschafter einen Vorteil zukommen lassen, den ein fremder Dritter nicht erlangt hätte, ihr Bereicherungswille ist durch die Verwirklichung des Tatbildes indiziert. Es erscheint ausgeschlossen, dass dem Gesellschafter, der als Geschäftsführer auch den Willen der GmbH verkörpert, die Bereicherung nicht bewusst gewesen ist. Einen Großteil des Kaufpreises für eine Beteiligungsveräußerung kann man als Verkäufer auch nicht einfach vergessen oder übersehen, zumal eine sorgfältige und ausführliche Vertragsgestaltung vorangegangen war. Die Nichtaufnahme in die Bücher der Gesellschaft muss somit genauso bewusst erfolgt sein, wie die damit einhergehende steuerrechtliche Nichterfassung.

Das Umdeuten dieses Vermögensflusses von der Bf an ihren Gesellschafter in eine Einlagenrückzahlung kann insoweit möglich sein, als ein hinreichender Einlagenstand iSd § 4 Abs 12 EStG bei der Bf vorhanden ist. Das Institut der Einlagenrückzahlung fußt auf dem Grundsatz der Finanzierungsfreiheit (*Beiser* , SWK 22/1999, 489, unter Verweis auf *Pokorny* in FS-Bauer, 241 (246)) : Soweit auf dem Bilanzgewinn-Subkonto des Einlagen-Evidenzkontos ein positiver Einlagenstand gegeben ist, steht es der ausschüttenden Körperschaft frei, eine [offene] unternehmensrechtliche Ausschüttung in eine Einlagenrückzahlung umzudeuten (vgl zB *Mayr/Blasina/Schwarzinger/Schlager/Titz*, Körperschaftsteuer 2014/15, 97 mit Verweis auf den Einlagenrückzahlungserlass vom 31.3.1998, BMF 06 0257/1-IV/6/98 Punkt 1.3.).

Die Finanzverwaltung gesteht dieses Wahlrecht bei verdeckten Ausschüttungen jedoch in Anlehnung an die Rechtsprechung zur Möglichkeit, verdeckte Ausschüttungen rückgängig zu machen (vgl. VwGH 19.5.1987, 86/14/0179 ; 29.1.1998, 96/15/0013; 31.5.2011, 2008/15/0153), nur bis zum Bilanzstichtag des jeweiligen Wirtschaftsjahres zu (siehe zB *Ebner/Wild* , RWZ 2018, 236 (239) mwN). Nach Ansicht des erkennenden Senates ist diese Sichtweise zu eng, und die Rechtsprechung zur Rückgängigmachung eines Vorganges lässt sich auch nicht auf einen Sachverhalt übertragen, der im Grunde bestehen bleibt, dessen rechtliche Qualifikation lediglich geändert wird (siehe auch *Ehgartner/Blasina*, SWK 2019, 454).

Kann der Nachweis erbracht werden, dass Einlagen zugewendet werden, so geht als Ausfluss der wirtschaftlichen Betrachtung diese Feststellung der Annahme einer verdeckten Ausschüttung vor, die sich bloß auf die Nichteinhaltung von Formvorschriften (Nichtabgabe der KEST-Erklärung, keine ursprüngliche Abbildung im Einlagen-Evidenzkonto) stützt (VwGH 19.2.1991, 87/14/0136; VwGH 24.1.1984, 83/14/0130).

Durch das Instrument einer verdeckten Ausschüttung soll eine der tatsächlichen Sachverhaltslage entsprechende steuerliche Behandlung erreicht werden bzw. das korrekte Einkommen einer ordnungsgemäßen Besteuerung unterworfen werden. Jene steuerlichen Folgen, die bei ordnungsgemäßer Vorgehensweise eingetreten wären, sollen nachgeholt werden, nicht hingegen ist eine Bestrafung der beteiligten Subjekte bezweckt (BFG 28.12.2018, RV/7105237/2015).

Im Ausmaß der auf dem Einlagenevidenz-Subkonto Bilanzgewinn vorhandenen Einlagen (68.643,73 Euro) konnte die verdeckte Ausschüttung somit im Verhältnis Gesellschafter-Gesellschaft in eine Einlagenrückzahlung umgedeutet werden.

Am bloß eingeschränkten Ausmaß der Einlagenrückzahlung ändert das Vorbringen der Bf nichts, die Bf habe keine hinreichenden Gewinne für eine Ausschüttung. Das Fehlen einer positiven Innenfinanzierung steht der Annahme einer verdeckten Ausschüttung nicht entgegen, schließlich ist es im Wesen einer verdeckten Ausschüttung gelegen, dass bis zu ihrer Aufdeckung auch kein entsprechender Ertrag bei der Körperschaft erfasst worden ist. Während die Annahme einer Einlagenrückzahlung zwingend das Vorhandensein von Einlagen voraussetzt, kann dieses Erfordernis für verdeckte Ausschüttungen gerade nicht gelten.

Unabhängig vom Ausmaß der verdeckten Ausschüttung und verdeckten Einlagenrückzahlung (§ 8 Abs 2 KStG) war aus dem strittigen Veräußerungsvorgang der Gewinn der Bf in jenem Ausmaß zu erhöhen, in dem der Veräußerungserlös nicht erfasst worden ist, somit um 453.181,80 Euro

Soweit eine verdeckte Ausschüttung vorliegt, war der Bf gemäß § 95 Abs 4 EStG im Haftungsweg KEST vorzuschreiben. Vermindert um die Einlagenrückzahlung verbleibt somit als verdeckte Ausschüttung ein Betrag von 384.538,07 Euro. Unstrittig trägt die KEST der Gesellschafter, womit 384.538,07 Euro die Bruttoausschüttung sind, 25% davon ergeben 96.134,51 Euro KEST. Gleichzeitig hat die Bf als Bilanziererin die

KESt-Verbindlichkeit zu passivieren sowie in gleicher Höhe eine Forderung gegen den Gesellschafter zu aktivieren. Die KESt ist Teil der Ausschüttung, weshalb beide Buchungen gemäß § 8 Abs 2 KStG steuerneutral zu erfolgen haben.

Sollte die Einlagenrückzahlung im Jahr 2009 beim Gesellschafter die steuerlichen Anschaffungskosten übersteigen, lägen insoweit Einkünfte nach § 31 EStG idF vor BBG 2011, BGBl I 2010/111 vor. Ein derartiger Überschuss wäre im Veranlagungsverfahren des Gesellschafters zu ermitteln.

III. Wiederaufnahme der Verfahren

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl VwGH 9.7.1997, 96/13/0185; 22.3.2000, 99/13/0253; 29.5.2001, 97/14/0036; 18.9.2003, 99/15/0120; 29.9.2004, 2001/13/0135) ist das Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln nur aus der Sicht der jeweiligen Verfahren derart zu beurteilen, dass es darauf ankommt, ob der Abgabenbehörde im wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können. Dabei ist das Hervorkommen neuer Tatsachen oder Beweismittel aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens und nicht aus anderen Verfahren, bei denen diese Tatsachen möglicherweise erkennbar waren, zu beurteilen. Das Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln im Sinne des § 303 Abs 4 BAO bezieht sich damit auf den Wissensstand (auf Grund der Abgabenerklärungen und ihrer Beilagen) des jeweiligen Veranlagungsjahres. Entscheidend ist, ob der abgabenfestsetzenden Stelle alle rechtserheblichen Sachverhaltselemente bekannt waren. Dass die Prüfungsabteilung in einem ein anderes Prüfungsjahr betreffenden Prüfungsverfahren von den maßgeblichen Tatsachen Kenntnis hatte, steht der Wiederaufnahme nicht entgegen (vgl VwGH 24.6.2009, 2007/15/0045; 28.10.2009, 2008/15/0049; 10.2.2016, 2013/15/0087).

Aufgrund dieser Rechtsprechung ist daher festzustellen, dass aus Sicht des Veranlagungsjahres 2008 im Zeitpunkt der Erlassung des Erstbescheides (3.5.2010) nicht bekannt war, dass die begehrte Teilwertabschreibung von steuerlich falschen Buchwerten ausgegangen ist, weil es aus der Abgabenerklärung und ihren Beilagen nicht ableitbar war. Erst die später erfolgte Recherche in den Unterlagen der Vorjahre verbunden mit dem 2015 ergangenen Vorhalt hat dazu geführt, dass der bB sämtliche für eine rechtsrichtige Entscheidung relevanten Sachverhaltselemente vorgelegen sind.

Mit dem von der bB in ihren Bescheiden genannten ersten Wiederaufnahmegrund hat sie somit einen gesetzlichen Tatbestand getroffen und war zur Wiederaufnahme berechtigt.

Aufgrund der eindeutigen Regelung des § 4 Abs 2 Z 2 EStG (iVm § 124b Z 225 EStG) ist die 2013 in Kraft getretene Norm für Fehler ab 2003 anzuwenden. Da die Wiederaufnahme des Körperschaftsteuer-Veranlagungsverfahrens aufgrund der neu hervorgekommenen Tatsachen im Jahr 2016 grundsätzlich zulässig war, stand der

steuerlichen Erfassung im Veranlagungsjahr 2008 nur die Verjährung (mit Ende 2014, vgl § 207 Abs 2 iVm § 209 Abs 1 BAO) entgegen.

Erstes nicht verjährtes Jahr ist nach der letztgenannten Bestimmung 2009, denn durch den Erstbescheid vom 23.12.2010 verlängerte sich die fünfjährige Frist auf Ende 2015, und durch den in diesem Jahr ergangenen Vorhalt trat eine weitere Verlängerung bis Ende 2016 ein.

Das zur Veranlagung 2008 bezüglich Wiederaufnahme Gesagte trifft auch auf die Wiederaufnahmebescheide für die Körperschaftsteuer der Jahre 2009-2013 zu (erlassen am 23.12.2010, 29.3.2011, 16.3.2012, 11.3.2013 bzw 14.1.2015). Für das Jahr 2009 - dessen Wiederaufnahme nicht angefochten ist - treten mit den zunächst unbekannten Veräußerungsmodalitäten weitere neu hervorgekommene Tatsachen hinzu.

Im Rahmen der Ermessensübung kann die lange Untätigkeit der bB betreffend den falschen Wertansatz bedeutend sein. Es stellt aber keine Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben dar, wenn die Abgabenbehörde bisher übersehene oder aus anderen Gründen nicht aufgegriffene Unrichtigkeiten im Zuge späterer Abgabenverfahren wahrnimmt (VwGH 20.2.1991, 86/13/0047). Da ein falscher Wertansatz sich erst im Zuge einer Abschreibung oder Veräußerung steuerlich auswirken kann, ist es daher nicht zu beanstanden, wenn derartige Fehler erst auffallen und aufgezerrt werden, sobald die steuerliche Wirkung eintritt.

Schon aufgrund der Höhe der durch die neu hervorgekommenen Tatsachen eingetretenen Änderungen war der Rechtsrichtigkeit der Vorrang vor der Rechtsbeständigkeit einzuräumen. Die Gleichmäßigkeit der Besteuerung geht dem Interesse der Partei am Bestehen einer falschen Abgabenfestsetzung, die sie aus eigenem Verhalten herbeigeführt hat, vor.

Zur Anwendbarkeit des § 4 Abs 2 Z 2 EStG ist noch festzuhalten, dass die Auswirkung von Bilanzberichtigungen aus verjährten Jahren für Fehler ab 2003 in Veranlagungen ab 2004 sich unmittelbar aus dem Gesetz ergibt (vgl § 124b Z 225 EStG). Seitens des erkennenden Senates bestehen diesbezüglich keine verfassungsrechtlichen Bedenken, zumal solche auch von der Bf nicht weiter substantiiert worden sind. Wann der Fehler des Ansatzes eines steuerlich falschen Buchwertes der Beteiligung bei der Bf tatsächlich unterlaufen ist - ob bereits im Wirtschaftsjahr 2004/05 im Wege der Einbringung oder erst 2008 beim Ansatz der unternehmensrechtlichen Teilwertabschreibung - ist für die Anwendung im konkreten Fall unerheblich. Beide Jahre fallen in die Korrekturvorschrift des § 4 Abs 2 Z 2 EStG, die Auswirkung des Fehlers ist in den Jahren 2008-2014 eingetreten.

Zulässigkeit einer 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.

Zu den aufgeworfenen Rechtsfragen besteht großteils eine reichhaltige und einheitliche Rechtsprechung, in deren Rahmen sich das gegenständliche Erkenntnis bewegt. Lediglich zur Frage, ob eine verdeckte Ausschüttung nachträglich - im Zeitpunkt ihrer Feststellung - in eine Einlagenrückzahlung umqualifiziert werden kann, fehlt eine Rechtsprechung des VwGH. Aus diesem Grund war die Revision zuzulassen.

Im verkündeten und protokollierten Spruch wurde die Revision für unzulässig erklärt. Dabei handelt es sich um einen auch beim Verkünden aus dem Protokoll übernommenen Schreibfehler, der aus einer insoweit nicht korrigierten Vorlage zum Protokoll über die mündliche Verhandlung stammt. Die Revision zuzulassen wäre nicht nur rechtsrichtig iSd Art 133 Abs 4 B-VG gewesen, sondern war auch Wille des erkennenden Senates, wie aus dem Abstimmungsprotokoll zur Beratung und aus den mündlich vorgetragenen Entscheidungsgründen hervorgeht. Der Fehler war daher gemäß § 293 BAO zu berichtigen.

Wien, am 9. April 2019