



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Berufungswerberin, vom 10. September 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes vom 10. September 2007 betreffend Gutschrift von Kapitalertragsteuer gemäß [§ 95 Abs. 6 EStG 1988](#) für das Wirtschaftsjahr 2005/2006 entschieden:

Der angefochene Bescheid wird abgeändert.

Der Antrag auf Rückzahlung der zu Unrecht einbehaltenen Kapitalertragsteuer wird zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Am 30. Juli 2007 stellte die Berufungswerberin den Antrag Kapitalertragsteuer in Höhe von € 50.000,00, welche entsprechend des Beschlusses der ehemaligen Gesellschafter der Berufungswerberin vom 20. November 2006 aufgrund des Jahresabschlusses zum 31. Januar 2006 einen Teilbetrag von € 200.000,00 auszuschütten, als Steuerschuld entstanden war, gemäß [§ 95 Abs. 6 EStG 1988](#) zurückzuerstatten. Die genannten Gesellschafter hätten nämlich rückwirkend zum Stichtag 31. Oktober 2006 ihre Geschäftsanteile in die neu gegründete A GmbH unter Inanspruchnahme der Begünstigungen des [Art. III UmgrStG](#) (Umgründungssteuergesetz, BGBl. Nr. 699/1991) eingebracht.

Dadurch sei die im Rückwirkungszeitraum beschlossene Gewinnausschüttung zwingend der übernehmenden Gesellschaft zuzurechnen und sei ein gemäß [§ 10 Abs. 1 KStG 1988](#) (Körperschaftsteuergesetz, BGBl. Nr. 401/1988) steuerfreier Beteiligungsertrag. Da sich die einbringenden Gesellschafter keinen Ausschüttungsanspruch im Sinne einer rückwirkenden

Veränderung des übertragenen Vermögens vorbehalten hätten, seien die bezogenen Dividenden der übernehmenden Gesellschaft zu erstatten. Diese Ausschüttung verbleibe daher nicht im Vermögen der einbringenden Gesellschafter, sondern sei auf die übernehmende Gesellschaft übergegangen.

Mit dem persönlich zugestellten Bescheid vom 10. November 2007 wurde dieses Begehren abgewiesen. Als Begründung wurde auf das Schreiben des Finanzamtes datiert vom 28. August 2007 verwiesen, welches folgenden Wortlaut hat:

„Die Lückenlosigkeit des dargestellten Sachverhaltes vorwegnehmend ist grundsätzlich davon auszugehen, dass der Ausschüttungsbeschluss als Entscheidung der Beteiligten der Berufungswerberin aufgrund des entsprechenden steuerlichen Ergebnisses getroffen worden ist und damit korrekt die Besteuerung gemäß [§ 93 ff EStG 1988](#) durchgeführt wurde. Dazu ist auch zu bemerken, dass nach der Sachlage keine Gründe vorliegen, nach denen dieser Ausschüttungsbeschluss an einem Rechtsmangel leide und daher nicht rechtswirksam wäre. Es ist in letzter Konsequenz völlig gleichgültig, welchem Rechtssubjekt letztendlich diese Ausschüttungsmaßnahme zuzurechnen wäre. Die Verpflichtung zur Beachtung der Bestimmungen der [§ 93 ff EStG 1988](#) bleibt unverändert. Aus der Intention der bezüglichen Eingabe muss geschlossen werden, dass hier versucht wird, eine Ausschüttung rückgängig zu machen, was steuerrechtlich nicht möglich ist, weil dies analog einer Bilanzberichtigung nur wegen der steuerlichen Konsequenzen zu beurteilen wäre. Zur Untermauerung dieser Gedanken wird auf den Richtlinienkommentar zum Umgründungssteuergesetz § 16, Kodex des österreichischen Rechts, Verlag Linde, Seite 243, Randzahl 881 hingewiesen. „Die im Rückwirkungszeitraum erfolgte Ausschüttung ist steuerlich in einem ersten Schritt der übernehmenden Körperschaft zuzurechnen. In einem zweiten Schritt ist dann eine als Einkommensverwendung zu qualifizierende Auszahlung an den Einzubringenden anzunehmen, die bei einbringenden Körperschaften wiederum als steuerfreier Beteiligungsertrag zu behandeln ist und bei einbringenden natürlichen Personen unter die Endbesteuerung gemäß [§ 97 EStG 1988](#) fällt“. Für das Finanzamt gibt es demnach keine rechtliche Möglichkeit, die abgeführt Kapitalertragsteuer rückzuerstatten.“

Gegen diesen Bescheid richtet sich die ebenfalls persönlich und gleichzeitig mit dem angefochtenen Bescheid übergebene Berufung vom 10. September 2007. Darin brachte die Berufungswerberin vor, dass der Bescheid in Hinblick darauf angefochten werde, dass die Rückerstattung der entrichteten Kapitalertragsteuer trotz Zurechnung der zugrunde liegenden Gewinnausschüttung zu einer unbeschränkt steuerpflichtigen inländischen Körperschaft und der daher anzuwendenden Beteiligungsertragsbefreiung gemäß § 10 Abs. 1 KStG verweigert worden sei. Es werde beantragt die Kapitalertragsteuer, welche als Folge des Gewinnausschüttungsbeschlusses vom 20. November 2006 angefallen sei, in im vollen Umfang von € 50.000,00, also 25% des Ausschüttungsbetrages gutzuschreiben.

Die Rechtsauffassung des Finanzamtes verkenne die Reichweite der umgründungssteuerrechtlich verankerten Rückwirkung.

In [§ 14 Abs. 2 UmgrStG](#) sei geregelt, dass die Einkünfte des Einbringenden hinsichtlich des einzubringenden Vermögens, bei der Berufungswerberin also die auf die einbringungsgegenständlichen Anteile entfallenden Gewinnausschüttungen, so zu ermitteln sind, als ob der Vermögensübergang mit Ablauf des Einbringungsstichtages erfolgt wäre. Für die übernehmende Körperschaft gelte dies gemäß [§ 18 Abs. 1 Z 4 UmgrStG](#) mit Beginn des dem Einbringungsstichtag folgenden Tages, soweit in [§ 18 Abs. 3 UmgrStG](#) für bestimmte Rechtsbeziehungen des Einbringenden zur übernehmenden Körperschaft und in [§ 16 Abs. 5 UmgrStG](#) keine Ausnahmen vor gesehen seien.

Dementsprechend sei die nach dem Einbringungsstichtag (31. Oktober 2006) am 20. November 2006 beschlossene Gewinnausschüttung zwingend der übernehmenden A GmbH zuzurechnen und unterliege bei dieser der Beteiligungsertragsbefreiung gemäß [§ 10 Abs. 1 KStG 1988](#). Dem Rechtsgrund für die ursprünglich rechtsrichtig erfolgte Entrichtung der Kapitalertragsteuer werde dadurch im Nachhinein und rückwirkend ex lege der Boden entzogen.

Da [§ 16 Abs. 5 UmgrStG](#) im Rahmen der Einbringung von Kapitalanteilen keinen Anwendungsbereich habe, sei eine Zurückbehaltung des Anspruchs des Einbringenden auf eine nach dem Einbringungsstichtag beschlossene Gewinnausschüttung auf Basis des Gesetzeswortlautes gar nicht möglich.

Allerdings solle nach der Ansicht des Bundesministeriums für Finanzen (BMF vom 22.8.1997, RdW 12/1997) in dem Fall, dass eine solche Ausschüttung tatsächlich im Vermögen des Einbringenden verbleibe und dieser Umstand auch im Einbringungsvertrag verankert sei, „*im Hinblick auf die wirtschaftliche Vergleichbarkeit der vorbehaltenen Dividende mit einer rückwirkenden Entnahme*“ kein Verstoß gegen die Anwendungsvoraussetzungen des [Art. III UmgrStG](#) vorliegen. Die steuerlichen Folgen eines solchen explizit vertraglich verankerten Vorbehalts der Ausschüttung zugunsten der Gesellschafter und die steuerliche Durchleitung durch die übernehmende Körperschaft seien in der RZ 881 der Umgründungsteuerrichtlinien dargelegt, welche das Finanzamt in seiner Begründung zitiert habe.

Bei der Berufungswerberin sei aber der Wille der Einbringenden auf keinen Rückbehalt des Ausschüttungsbetrages gerichtet gewesen. Punkt VII. des Einbringungs- und Abtretungsvertrages stelle sogar ausdrücklich fest, dass nach dem Einbringungsstichtag erfolgte Ausschüttungen der übernehmenden Gesellschaft zuzurechnen seien. Ein expliziter Ausschüttungsvorbehalt für die Einbringenden Gesellschafter sei gerade nicht vereinbart

gewesen. Die A GmbH habe daher den Ausschüttungsbetrag auch mit gesellschaftsrechtlicher Wirkung von den ehemaligen Gesellschaftern einzufordern.

Die steuerlich der A GmbH zuzurechnende nach dem Einbringungstichtag beschlossene Ausschüttung bei der A GmbH der Beteiligungsertragsbefreiung gemäß § 10 Abs. 1 KStG unterliege und könne mangels Vorbehalts der Ausschüttung zugunsten der Einbringenden keine als Einkommensverwendung zu qualifizierende der Endbesteuerung unterliegende Auszahlung an diese angenommen werden.

Die in diesem Berufungsentscheidung gemäß [§ 282 Abs. 1 BAO](#) beantragte Entscheidung über die Berufung durch den gesamten Berufungssenat und der Antrag gemäß [§ 284 Abs. 1 BAO](#) über die Berufung eine mündliche Verhandlung durchzuführen, wurden mit dem Schreiben vom 31. Januar 2011 zurückgezogen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Unbestritten hat die Rechtsvorgängerin der aufgrund des Vorabausschüttungsbeschlusses vom 23. Mai 2006 und dem aufgrund des Jahresabschlusses ergangenen Ausschüttungsbeschlusses jeweils € 200.000,00 (insgesamt daher € 400.000,00) an Kapitalerträgen an ihre damaligen Gesellschafter B und C A im Mai und im November 2006 ausbezahlt und die darauf entfallende Kapitalertragsteuer von je € 50.000,00 am 30. Mai und am 15. November 2006 an das Finanzamt überwiesen.

Schuldner der Kapitalertragsteuer im Sinne des [§ 95 Abs. 2 EStG 1988](#) waren in beiden Fällen daher B und C A, die zum Abzug Verpflichtete die Rechtsvorgängerin der Berufungswerberin.

[§ 95 Abs. 6 EStG 1988](#) lautet: „Werden Kapitalerträge rückgängig gemacht, dann sind von dem zum Abzug Verpflichteten die entsprechenden Beträge an Kapitalertragsteuer gutzuschreiben. Die gutgeschriebene Kapitalertragsteuer darf die von den rückgängig gemachten Kapitalerträgen erhobene oder zu erhebende Kapitalertragsteuer nicht übersteigen.“

Auch nach Ansicht des Finanzamtes wurden mit dem Einbringungs- und Abtretungsvertrag vom 30. Juli 2007 die Anteile B und C A an der Rechtsvorgängerin in die Berufungswerberin eingebracht und die beiden genannten Gesellschaften miteinander verschmolzen.

Zweifel an der Anwendbarkeit des [Art. III UmgrStG](#) und dem gemäß [Art. III § 13 Abs. 1 UmgrStG](#) festgelegten Einbringungstichtag (31. Oktober 2006) hat das Finanzamt nicht zum Ausdruck gebracht.

Demnach ist [Art. III § 14 Abs. 2 UmgrStG](#) anzuwenden, der vorsieht, dass „*die Einkünfte des Einbringenden hinsichtlich des einzubringenden Vermögens so zu ermitteln sind, als ob der Vermögensübergang mit dem Ablauf des Einbringungsstichtages erfolgt wäre.*“

Dazu führt erklärend Rabel in Helbich/Wiesner/Bruckner (Hrsg.), Handbuch der Umgründungen, Loseblattausgabe, LexisNexis ARD Orac Wien, in der RZ 37 zu III § 14 übereinstimmend mit dem vom Finanzamt Zitierten Folgendes aus:

„Nach dem Einbringungsstichtag eintretende Wertminderungen führen demgegenüber zu Aufwendungen aus Teilwertabschreibungen, die bereits der übernehmenden Körperschaft zuzurechnen sind. Gleiches gilt für Erträge aus Zuschreibungen oder Dividenden, die in Zeiträumen nach dem Einbringungsstichtag realisiert werden. Eine im Rückwirkungszeitraum an den Einbringenden erfolgte Ausschüttung ist daher steuerlich bereits der übernehmenden Körperschaft zuzurechnen. Da sich [§ 16 Abs. 5 UmgrStG](#) nicht auf die Einbringung von Kapitalanteilen erstreckt, ist eine Zurückbehaltung dieses Anspruchs beim Einbringenden auf Basis des Gesetzeswortlautes nicht möglich. Im Hinblick auf die wirtschaftliche Vergleichbarkeit mit einer rückwirkenden Entnahme sieht das BMF in einem im Einbringungsvertrag ausdrücklich verankerten Vorbehalt einer derartigen Ausschüttung zugunsten des Einbringenden keinen Verstoß gegen die Anwendungsvoraussetzungen des Art III. Die Ausschüttung ist aber steuerlich dennoch in einem ersten Schritt der übernehmenden Körperschaft (als steuerfreier Beteiligungsertrag gemäß [§ 10 Abs. 1 KStG 1988](#)) zuzurechnen. In einem zweiten Schritt ist dann eine als Einkommensverwendung zu qualifizierende Auszahlung an den Einbringenden anzunehmen, die bei einbringenden Körperschaften wiederum als steuerfreier Beteiligungsertrag zu behandeln ist und bei einbringenden natürlichen Personen unter die Endbesteuerung gemäß § 97 EStG fällt.“

Wendet man diese Überlegungen auf den hier konkret behandelten Fall an, so bedeutet dies, dass entsprechend [§ 14 Abs. 2 UmgrStG](#) tatsächlich durch die Einbringung der Anteile an der Rechtsvorgängerin der Berufungswerberin am 30. Juli 2007 mit Einbringungsstichtag 31. Oktober 2006, die Ausschüttung der € 200.000,00, welche im November 2006 erfolgte (nicht jedoch die vom Mai 2006) nunmehr nachträglich der Berufungswerberin und nicht B und C A zuzurechnen ist.

Damit hat im nachhinein mit Wirkung zum 31. Oktober 2006, also vor der Ausschüttung im November 2006, der Schuldner der Kapitalertragsteuer ex tunc gewechselt. Die Ausschüttung an B und C A im November 2006 wurde damit rückgängig gemacht und gleichzeitig entstand dadurch eine Ausschüttung an die Berufungswerberin, welche damit zur Schuldnerin der Kapitalertragsteuer für die Ausschüttung im November 2006 geworden ist.

Insofern ist die Ansicht des Finanzamtes zu verwerfen, dass es egal wäre, welchem „Rechtssubjekt diese Ausschüttungsmaßnahme zuzurechnen“ sei, da ja der Schuldner der Kapitalertragsteuer gewechselt hat.

Daran knüpft sich aber eine ganze Kette von Rechtsfolgen, wofür als Beispiel nur die Abgeltungswirkung gemäß [§ 97 Abs. 1 EStG 1988](#) genannt sei, welche für natürliche Personen (so B und C A) auch für Dividenden [§ 93 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG 1988](#) gilt, für Körperschaften wie die Berufungswerberin aber nicht.

Damit steht auf den ersten Blick der Anwendung des [§ 95 Abs. 6 EStG 1988](#) (siehe oben) nichts mehr im Weg. Allerdings ist zu beachten, dass sich diese Norm an den zum Abzug Verpflichteten und nicht an die Abgabenbehörde wendet und sich nur auf die Beziehung zwischen Abzugsverpflichteter und Schuldner bezieht.

[§ 95 Abs. 6 EStG 1988](#) ist daher keine geeignete Norm, um eine (im Nachhinein gesehen) zu Unrecht einbehaltenen Abgabebetrag von den Abgabenbehörden zurückzufordern.

Dem Finanzamt ist insofern Recht zu geben, dass im gleichen Maß wie gegenüber B und C A durch die Einbringung vom 30. Juli 2007 Kapitalertragsteuer (ohne Abgeltungswirkung gemäß [§ 97 Abs. 1 EStG 1988](#)) gegenüber der Berufungswerberin an sich anfallen würde.

Wie schon oben zitiert, fällt diese Kapitalertragsteuer der Berufungswerberin aber unter die Beteiligungsertragsbefreiung gemäß [§ 10 Abs. 1 KStG 1988](#) (Rabel in Helbich/Wiesner/Bruckner, aaO.).

Gegenstand dieses Verfahrens kann daher bloß die Kapitalertragsteuer sein, welche aufgrund der ursprünglich an B und C A ausgeschütteten € 200.000,00 entstanden ist.

Eine allfällige Rückforderung dieser € 50.000,00 kann daher nur B und C A als Antragsteller betreffen, da ja deren Kapitalerträge rückgängig gemacht worden sind.

Die Rückwirkung des [Art. III § 14 Abs. 2 UmgrStG](#) bezieht sich auf das „*einzubringende Vermögen*“ nicht jedoch auf die persönliche Steuerschuld, welche ursprünglich aufgrund dieses Vermögens bei wem auch immer entstanden sein mag. Die Berechtigung dafür, die nunmehr unrichtig gewordene Steuerschuld zurückzufordern, liegt daher beim den ursprünglichen Steuerschuldnern (B und C A).

Wenn man davon ausgeht, dass berufungsgegenständliche Bescheid einer aufgrund eines Antrages gemäß [§ 240 Abs. 3 BAO](#) („Auf Antrag des Abgabepflichtigen (Abs. 1) hat die Rückzahlung des zu Unrecht einbehaltenen Betrages insoweit zu erfolgen, als nicht a) eine Rückzahlung oder ein Ausgleich gemäß Abs. 1 erfolgt ist, b) ein Ausgleich im Wege der

Veranlagung erfolgt ist, c) ein Ausgleich im Wege der Veranlagung zu erfolgen hat oder im Fall eines Antrages auf Veranlagung zu erfolgen hätte. Der Antrag kann bis zum Ablauf des fünften Kalenderjahres, das auf das Jahr der Einbehaltung folgt, gestellt werden. Für das Verfahren über die Rückzahlung ist das Finanzamt örtlich zuständig, dem die Erhebung der Abgaben vom Einkommen des Antragstellers obliegt.“) ergangen ist, da ja eine Rückzahlung nach [§ 240 Abs. 1 BAO](#) („Bei Abgaben, die für Rechnung eines Abgabepflichtigen ohne dessen Mitwirkung einzubehalten und abzuführen sind, ist der Abfuhrpflichtige berechtigt, während eines Kalenderjahres zu Unrecht einbehaltene Beträge bis zum Ablauf dieses Kalenderjahres auszugleichen oder auf Verlangen des Abgabepflichtigen zurückzuzahlen.“) zu einem Zeitpunkt (bis Ende 2006) hätte stattfinden müssen, an welchem die Einbringung vom 30. Juli 2007 noch gar nicht stattgefunden hatte, könnte ein solcher Antrag nach [§ 240 Abs. 3 BAO](#) nur von den „Abgabepflichtigen“ also den ehemaligen Schuldern der Kapitalertragsteuer B und C A gestellt werden.

Tatsächlich wurde der berufsgegenständliche Antrag vom 30. Juli 2007 jedoch von der Berufungswerberin als Rechtsnachfolgerin der A GmbH gestellt.

Wird ein Antrag von jemanden eingebracht, der dazu nicht befugt ist, ist dieser zurückzuweisen (siehe für Viele: Ritz, BAO³, § 311 Tz 10).

Anträge auf Rückzahlung der € 50.000,00 an Kapitalertragsteuer aufgrund der Dividendenausschüttung der A GmbH im November 2006 an B und C A hätten B und C A stellen können (und können noch), die Berufungswerberin jedoch nicht.

Dementsprechend war der Bescheid vom 10. November 2007 hinsichtlich des Antrages auf Rückzahlung von € 50.000,00 zu Unrecht einbehaltener Kapitalertragsteuer zurückzuweisen und der angefochtene Bescheid insoweit abzuändern.

Linz, am 4. Februar 2011