

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden Mag. Markus Knechtl LL.M., die Richterin Mag.^a Gertraud Hausherr sowie Mag. Markus Fischer, BA als fachkundigen Laienrichter und Mag. Johannes Denk als fachkundigen Laienrichter in der Beschwerdesache *****Bf1*****, *****Bf2***** und *****Bf3***** als ehemalige Gesellschafter der *****AB_KG*****, alle vertreten durch LBG Niederösterreich GmbH, Raiffeisenpromenade 2/1/6, 3830 Waidhofen/Thaya, über die Beschwerde vom 16. September 2022 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 11. August 2022 betreffend Wiederaufnahme für Feststellung der Einkünfte § 188 BAO 2005 und Feststellung der Einkünfte § 188 BAO 2005 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 27.3.2024 in Anwesenheit von Mag. Thomas Lebersorger und Dr. Harald Manessinger für die LBG Niederösterreich GmbH und David Karner MA für das Finanzamt Österreich sowie der Schriftführerin Mag. Kara Wieland, BA zur Steuernummer *****BF1StNr1***** zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird - ersatzlos - aufgehoben.

II. Die Beschwerde gegen den Bescheid über die Feststellung der Einkünfte gem § 188 BAO für 2005 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgestellten Einkünfte sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zur entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Sacheinlagevertrag

Am 18.8.2006 haben die beiden Kommanditisten der *****AB_KG*****, Herr *****Bf2***** und Frau *****Bf3***** und die *****Bf1***** einen Sacheinlagevertrag abgeschlossen. Die beiden Kommanditisten sollten ihre gesamten, ihnen als Kommanditisten zukommenden Mitunternehmeranteile auf der Grundlage der Einbringungsbilanz per 31.12.2005 zum Stichtag dieser Bilanz in die *****Bf1***** einbringen.

Eingabe vom November 2006

Mit Schreiben vom 7.11.2006 wurde der Abgabenbehörde eine Einbringung gemeldet und ein Firmenbuchauszug beigelegt.

Einkünftefeststellung 2005 im Jahr 2008

Am 4.6.2008 langte die Feststellungserklärung 2005 beim damaligen Finanzamt Waldviertel (nunmehr: Finanzamt Österreich; belangte Behörde) ein. Am 28.7.2008 erfolgte die erklärungskonforme Veranlagung. Es wurden Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von € 3.211,87 festgestellt.

Ergänzungsersuchen vom 20.5.2009

Mit Ersuchen um Ergänzung nahm die belangte Behörde Bezug auf die Meldung der Einbringung der *****AB_KG***** in die *****Bf1***** vom 7.11.2006 und teilte mit, dass die Voraussetzungen des Art III UmgrStG nicht vorliegen würden.

Außenprüfung

Mit Bericht vom 14.12.2011 schloss die belangte Behörde eine Außenprüfung bei der „*****AB_KG*****“ für den Zeitraum 2005-2006 ab.

Im Bericht ist zunächst festgehalten, dass der gesamte Betrieb bzw. die Mitunternehmeranteile der *****AB_KG***** nach Art. III UmgrStG rückwirkend per 31.12.2005 in die *****Bf1***** eingebracht werden sollten. Die Meldung beim Finanzamt erfolgte erst am 07. November 2006 und nicht bis längstens 30.9.2006, sodass nach Ansicht der Außenprüfung die Anwendungsvoraussetzungen des Art. III UmgrStG nicht gegeben seien und daher der Veräußerungstatbestand gem. § 6 Z 14 lit b EStG bzw. § 20 Abs 1 Z 2 KStG auf den ursprünglich gewählten Einbringungstag anzuwenden sei.

In der Tz. 2 des Berichts sind die ertragsteuerlichen Folgen der missglückten Einbringung dahingehend geschildert, dass ein Tauschvorgang vorliege, der auf Seiten der Einbringenden zu einer Betriebsveräußerung führe und sich die Anschaffungskosten an der GmbH, an der die Kommanditisten bereits beteiligt waren, um den gemeinen Wert der eingebrachten Mitunternehmeranteile erhöhten.

In der Tz. 3 wird der Veräußerungsgewinn per 31.12.2005 wie folgt ermittelt:

Tz. 3 Veräußerungsgewinn per 31.12.2005

Der Veräußerungsgewinn ergibt sich aus der Differenz der gemeinen Werte der veräußerten Wirtschaftsgüter zu den Buchwerten per 31.12.2005 und ist der Beilage 1 zu entnehmen.

Die Zurechnung erfolgt anhand des Beteiligungsverhältnisses wie folgt:

		<u>31.12.2005</u>
Veräußerungsgewinn	laut Beilage 1	136.358,78
davon entfällt auf		
Ing. F. [REDACTED]	75%	102.269,08
Ing. M. [REDACTED]	25%	34.089,70

Die Beilage, auf die verwiesen wurde, sieht (für ertragsteuerliche Zwecke) wie folgt aus:

Ermittlung Veräußerungsgewinn - Bemessungsgrundlagen für Umsatzsteuer

	Buchwert 31.12.2005	Gemeiner Wert 31.12.2005	Steuersatz
<u>Anlagevermögen:</u>			
Firmenwert	123.867,20	123.867,20	20%
Grundstück N. [REDACTED] Straße	8.442,04	8.442,04	0%
Grundstück Halle	89.926,60	140.000,00	0%
Adapt. Gebäude N. [REDACTED] Straße	59.702,85	59.702,85	20% (Eig)
Halle	64.341,37	94.000,00	0%
Lagerplatz (Befestigung)	5.558,66	5.558,66	20%
Mobilien	37.750,80	78.652,83	20%
EDV-Anlage	9.940,68	11.405,68	20%
Fuhrpark PKW	38.907,15	39.707,15	- nicht
Fuhrpark LKW	6.348,37	19.808,09	20%
<u>Umlaufvermögen:</u>			
Warenlager	408.345,00	408.345,00	20%
	<hr/>	<hr/>	
	853.130,72	989.489,50	
Veräußerungsgewinn	136.358,78		

Die Einkünfte ermitteln sich nach Ansicht der Außenprüfung wie folgt:

Einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung**[330] Einkünfte aus Gewerbebetrieb**

<u>Zeitraum</u>	<u>2005</u> Euro
Vor Bp.	3.211,87
Tz. 3 Veräußerungsgewinn per 31.12.2005	136.358,78
Nach Bp.	<hr/> 139.570,65 <hr/>

Die letzte Seite des Berichts bzw. der Niederschrift, auf der sich auch die Unterschrift jener Personen befinden, die an der Schlussbesprechung teilgenommen hatten, enthält unter der Überschrift „Prüfungsabschluss“ folgende Ausführungen:

Prüfungsabschluss

Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO

Hinsichtlich nachstehend angeführter Abgabarten und Zeiträume wurden Feststellungen getroffen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs.4 BAO erforderlich machen:

Abgabarten	Zeitraum	Feststellung
Umsatzsteuer	2005	Tz. 4
Einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung	2005	Tz. 3

Die Wiederaufnahme erfolgt unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung. Im vorliegenden Fall können die steuerlichen Auswirkungen nicht als geringfügig angesehen werden. Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen.

Bescheide nach der Außenprüfung

Am 27.1.2012 erließ das Finanzamt die prüfungskonformen Bescheide betreffend Feststellung von Einkünften 2005 gemäß § 188 BAO und Wiederaufnahme, verwies begründend auf den Außenprüfungsbericht, adressierte beide Bescheide an die ***AB_KG*** und stellte sie am 31.01.2012 zu.

Festgestellt wurden Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von € 139.570,65.

Die Bescheide wurden von der ***AB_KG*** mit der am 27.2.2012 persönlich überreichten Berufung vom 26.2.2012 angefochten.

Berufungs- bzw Beschwerdeverfahren

Mit der Berufungsvorentscheidung vom 25.05.2012 wurde die Berufung von der belangten Behörde abgewiesen. Im Vorlageantrag vom 30.07.2012 wiederholte die ***AB_KG*** ihr bisheriges Beschwerdevorbringen und beantragte die mündliche Verhandlung und die Senatsentscheidung.

Mit Beschluss vom 4.4.2022 hat das Bundesfinanzgericht die Berufung vom 26.2.2012 als unzulässig zurückgewiesen und in der Begründung festgehalten, dass abgabenrechtliche Bescheide ab dem 18.08.2006 nicht mehr an die ***AB_KG*** adressiert werden durften. Die Erledigungen seien daher unwirksam gewesen.

Bescheide vom 11.8.2022 (angefochtene Erledigungen)

Am 11.8.2022 erließ das Finanzamt Österreich kombinierte Bescheide an die ***Bf1***, ***Bf3*** u. ***Bf2*** als ehem. Gesellschafter der ***AB_KG*** und stellte je eine Ausfertigung an die ehemaligen Gesellschafter nachweislich postalisch zu. Die Ausfertigungen sehen wie folgt aus:

1. Das Verfahren hinsichtlich der Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für 2005 wird gem. § 303 (1) BAO wiederaufgenommen.

Begründung

Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gem. § 303 (1) BAO aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind. Daraus ist auch die Begründung für die Abweichungen vom bisherigen Bescheid zu ersehen.

Rechtsmittelbelehrung siehe umseitig

2. Die im Kalenderjahr 2005 erzielten Einkünfte werden gem. § 188 BAO festgestellt.

Einkünfte aus Gewerbebetrieb.....139.570,65 €

Nr.	Name/Adresse/Fianzamt/St.Nr	Anteil	
001	Ing M [REDACTED] Waldviertel	Einkünfte	34.892,67 €
		23 10 [REDACTED]	
002	Ing. H [REDACTED] [REDACTED]	Einkünfte	104.677,98 €
	Waldviertel	23 10 [REDACTED]	

Rechtsmittelbelehrung siehe umseitig

Rechtsmittelbelehrung: Sie haben das Recht, gegen diesen Bescheid Beschwerde einzulegen. Die Beschwerde muss innerhalb eines Monats nach der Zustellung des Bescheides beim oben angeführten Amt eingereicht oder bei der Post aufgegeben werden. In der Beschwerde sind der Bescheid zu bezeichnen (Wiederaufnahmebescheid vom 11. August 2022 betreffend Bescheid über die Feststellung von Einkünften gem. §188 für 2005) sowie die gewünschten Änderungen anzuführen und zu begründen. Die Beschwerde hat keine aufschiebende Wirkung (§ 254 BAO). Liegen einem Bescheid Entscheidungen zugrunde, die in einem Feststellungsbescheid getroffen worden sind, so kann der Bescheid nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind.

Beschwerde vom 16.9.2022

Mit Schreiben vom 16.9.2022 erhoben die ***Bf1***, ***Bf3*** und ***Bf2*** als ehemalige Gesellschafter der ***AB_KG*** eine Bescheidbeschwerde wie folgt:
„[...] erheben wir gegen nachfolgend angeführte Bescheide unserer Klienten innerhalb offener Frist das Rechtsmittel der

Beschreibbeschwerde gemäß § 243 BAO:

- *Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2005 vom 11.8.2022, eingelangt am 16.8.2022, und*

- *Bescheid über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO vom 11.8.2022, eingelangt am 16.8.2022.*

Beschwerdepunkte:

Die Beschwerde richtet sich gegen die verfügte Wiederaufnahme und die geänderte Feststellung der Einkünfte 2005, aus den nachfolgend angeführten Gründen:

Begründung:

a) Begründung betreffend Wiederaufnahmebescheid 2005

Nach der Rechtsprechung des VwGH gehört der maßgebliche Wiederaufnahmetatbestand in den Spruch des Bescheides (Ritz/Koran, BAO⁷, § 307 Rz 2).

Gemäß § 303 (1) lit b BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anderslautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Wiederaufnahmegründe sind nur im Zeitpunkt der Bescheiderlassung existente Tatsachen, die später hervorkommen (nova reperta). Später entstandene Umstände (nova producta) sind hingegen keine Wiederaufnahmegründe (vgl. VwGH 23.09.1997, 93/14/0065). Maßgeblich ist nach hA, dass die Tatsachen und Beweismittel im jeweiligen Verfahren neu hervorgekommen sind, wobei auf den Wissensstand des jeweiligen Veranlagungsjahres abzustellen ist (vgl. Ritz/Koran, BAO⁷, § 303 Rz 31 mwN).

Im Umkehrschluss ist eine Wiederaufnahme daher nicht zulässig, wenn die Behörde die Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren bereits gekannt hat. Wenn der Behörde somit der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon im wiederaufzunehmenden Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können, ist die Wiederaufnahme unzulässig (VwGH 29.09.2004, 2001/13/0135). Waren der Behörde darüber hinaus im betreffenden Verfahren bestimmte Umstände bekannt, hat sie diese Umstände jedoch für unwesentlich gehalten, so sind solche Umstände keine Wiederaufnahmegründe (vgl. VwGH 08.11.1973, 1428/72).

Den Beweis des Wiederaufnahmegrundes hat die Abgabenbehörde zu erbringen, da es nicht Sache des Abgabepflichtigen ist, das Nichtvorliegen eines Wiederaufnahmegrundes nachzuweisen, sondern Aufgabe der Abgabenbehörde, die von ihr verfügte Wiederaufnahme durch unmissverständliche Hinweise darauf zu begründen, welche Tatsachen oder Beweismittel auf welche Weise neu hervorgekommen sind (vgl. VwGH 30.09.1987, 87/13/0006).

Liegen die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme vor, so ist darüber gemäß § 307 BAO mit einem Bescheid zu verfügen. In der Begründung des Wiederaufnahmebescheides sind insbesondere

- die entsprechenden Wiederaufnahmegründe je aufgehobenem Bescheid (vgl. VwGH 17.10.1984, 84/13/0054),
- die zeitliche Abfolge des Bekanntwerdens der maßgebenden Tatsachen und Beweismittel (vgl. VwGH 17.10.1984, 84/13/0054) und
- die für die Ermessensübung maßgebenden Überlegungen (vgl. VwGH 12.03.1996, 94/15/0085; BMF, AÖF 1986/155

anzuführen.

Die Anführung der Wiederaufnahmegründe gesondert je Bescheid ist auch dann erforderlich, wenn der Partei die Wiederaufnahmegründe aus Besprechungen mit dem Prüfer (zB aus der Schlussbesprechung) bekannt sind (vgl. Ritz, BAO⁶, § 307 Rz 3).

Nach stRsp des VwGH ist das Anführen der Wiederaufnahmegründe in der Begründung nicht zuletzt deshalb notwendig, weil sich das BFG bei der Erledigung des gegen die Verfügung der Wiederaufnahme gerichteten Rechtsmittels auf keine neuen Wiederaufnahmegründe stützen kann. Das BFG hat lediglich zu beurteilen, ob die von der Abgabenbehörde angeführten Gründe eine Wiederaufnahme rechtfertigen (vgl. VwGH 14.05.1991, 90/14/0262; VwGH 12.04.1994, 90/14/0044; VwGH 21.07.1998, 93/14/0187).

Hinsichtlich Ermessensübung verstößt der bloß „formelhafte“ Verweis auf den Grundsatz des Vorranges der Rechtsrichtigkeit gegen die Begründungspflicht (vgl. Ritz/Koran, BAO⁷, § 307 Rz 3; Wiedermann, Wiederaufnahme, 66).

Der hier gegenständliche Bescheid vom 11.8.2022 über die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Feststellung von Einkünften für 2005 ist insofern als rechtswidrig aufzuheben, als

1. im Spruch der Wiederaufnahmetatbestand nicht enthalten ist,
2. in der Begründung keine Wiederaufnahmegründe angeführt sind und auch keine neuen Tatsachen oder Beweismittel hervorgekommen sind und
3. eine Begründung hinsichtlich der Ermessensübung fehlt.

Ad 1:

Der maßgebliche Wiederaufnahmetatbestand (Erschleichungs-, Neuerungs- oder Vorfragetatbestand) muss im Spruch des Bescheides enthalten sein. Lässt der Spruch für sich allein Zweifel an seinem Inhalt offen, so ist die Begründung als Auslegungsbehelf heranzuziehen (Ritz/Koran, BAO⁷, § 307 Rz 2). Die Begründung des gegenständlichen Wiederaufnahmebescheides enthält jedoch keine weitergehenden Informationen zum hier

relevanten Wiederaufnahmetatbestand. Nach einer Einzelfallentscheidung erschien es dem VwGH zwar ausreichend, dass der Wiederaufnahmetatbestand dem Außenprüfungsbericht entnehmbar war (vgl. 12.06.1991, 90/13/0027), allerdings wird im vorliegenden Fall in der Bescheidbegründung in keiner Weise dargelegt, um welchen Prüfungsbericht es sich handeln soll.

Ad 2:

Im vorliegenden Wiederaufnahmebescheid wird als Begründung lediglich ausgeführt, dass die Wiederaufnahme aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind, erfolgte.

Um welche Niederschrift bzw. um welchen Prüfungsbericht es sich dabei handelt oder welche Teilzahl des Berichts konkret gemeint ist, ist dieser Begründung nicht zu entnehmen. Mangels Verweis auf einen konkreten Bericht bzw. eine konkrete Teilzahl ist der Begründung des Wiederaufnahmebescheids aber eben gerade nicht zu entnehmen, welche Wiederaufnahmegründe vorliegen.

Abgesehen davon sind unseres Wissens auch keine neuen Tatsachen oder Beweismittel für einen neuen Wiederaufnahmebescheid hervorgekommen. Eine zweite Wiederaufnahme kann sich nicht auf denselben Wiederaufnahmsgrund wie die erste, gescheiterte Wiederaufnahme stützen (vgl BFG 30.4.2021, RV/4100091/2021). Nach BFG 7.5.2019, RV/7101420/2019, muss sich eine wiederholte Wiederaufnahme auf andere Tatsachen oder Beweismittel beziehen, die erst nach Verfügung der ersten Wiederaufnahme neu hervorgekommen sind (vgl Ehgartner, BFGjournal 2019, 224: „Dies ergibt sich aus der Unzulässigkeit der Sanierung von Wiederaufnahmebegründungsmängeln und insgesamt aus dem Rechtsschutzverständnis der Wiederaufnahmeregelungen“).

Ad 3:

Darüber hinaus enthält der gegenständliche Wiederaufnahmebescheid keinerlei Begründung hinsichtlich der Ermessensübung.

Abschließend weisen wir daraufhin, dass eine Wiederaufnahme des Verfahrens nach Eintritt der Verjährung nur zulässig ist, wenn sie

- a) vor Eintritt der Verjährungsfrist beantragt wird, oder*
- b) innerhalb von drei Jahren ab Eintritt der Rechtskraft des das Verfahren abschließenden Bescheides beantragt oder durchgeführt wird.*

Unseres Erachtens ist im konkreten Fall allerdings bereits Verfristung eingetreten.

b) Begründung betreffend Feststellungsbescheid 2005

Zunächst halten wir aus formaler Sicht fest, dass der gegenständliche Feststellungsbescheid 2005 vom 11.8.2022 weder den Bestimmungen des § 93 Abs 3 lit a BAO noch jenen des § 295 Abs 4 dritter Satz BAO entspricht.

Gemäß § 93 Abs 3 lit a BAO hat jeder Bescheid eine Begründung zu enthalten, wenn ihm ein Anbringen zugrunde liegt, dem nicht vollinhaltlich Rechnung getragen wird, oder wenn er von Amts wegen erlassen wird.

*Im gegenständlichen Fall resultiert der vorliegende Feststellungsbescheid einerseits aus der (abweichenden) Feststellungserklärung für 2005 vom 27. Jänner 2012 betreffend die damals noch existierende *****AB_KG*****. Andererseits wurde dieser Feststellungsbescheid in Folge einer Aufhebung gemäß § 295 Abs 4 BAO von Amts wegen erlassen. In beiden Fällen hat der Bescheid eine Begründung zu enthalten.*

Wird ein den vermeintlichen Bescheid ersetzender Feststellungsbescheid (§ 188 BAO) bzw Nichtfeststellungsbescheid erlassen, so steht die Bemessungsverjährung der Abgabefestsetzung insoweit nicht entgegen, als der Abgabenbescheid die im den Nichtbescheid ersetzenden Bescheid enthaltenen Feststellungen übernimmt. Dies setzt allerdings voraus, dass die Abgabefestsetzung innerhalb eines Jahres ab der auf § 295 Abs 4 gestützten Aufhebung erfolgt. Aus „insoweit ...als“ ergibt sich für die Abgabenbehörde eine eingeschränkte Abänderungsbefugnis und für den Abgabepflichtigen eine eingeschränkte Anfechtungsbefugnis (Ritz/Koran, BAO, 7. Aufl. (2021), § 295, III. Aufhebung nach § 295 Abs 4, Rz 21h).

Mangels Begründung des den Nichtbescheid ersetzenden Bescheid ist allerdings hier nicht erkennbar, inwieweit die Feststellungen laut neuem Bescheid von der ursprünglichen Feststellungserklärung abweichen.

*In den abgeleiteten Einkommensteuerbescheiden von *****Bf3***** und *****Bf2*****, jeweils vom 16.8.2022, lautet die Begründung: „Die Änderung gemäß § 295 BAO erfolgte aufgrund der bescheidmäßigen Feststellungen des Finanzamts Österreich zu Steuernummer *****Str.Nr._KG***** vom 11.8.2022. Dem Veräußerungsgewinn von € (...) wurde ein anteilmäßiger (lt. Beteiligungsmaß) Veräußerungsfreibetrag gem. § 24 (4) EStG angerechnet.“ Es wird aber mit keinem Wort erwähnt, dass die von der Erklärung abweichende Feststellung der Einkünfte 2005 eigentlich auf der erstmaligen Festsetzung eines Veräußerungsgewinns durch das Finanzamt Österreich basiert.*

Zu dieser Festsetzung eines Veräußerungsgewinns erheben wir folgende materiellrechtlichen Einwendungen:

1) Zur verspäteten Meldung der Einbringung gem. § 13 UmgrStG

*Im vorliegenden Fall wurden die an der ***AB_KG*** bestehenden Kommanditanteile - der 75 %ige Kommanditeil von ***Bf2*** und der 25 %ige Kommanditeil von ***Bf3*** mit Sacheinlagevertrag vom 18.8.2006 zum Stichtag 31.12.2005 in die als reine Arbeitsgesellschafterin fungierende Komplementär-GmbH, die ***Bf1***, eingebracht.*

Das Finanzamt erlangte von dieser Einbringung in zweifacher Hinsicht Kenntnis:

- *Am 20. September 2006 wurde dem Finanzamt vom Firmenbuchgericht Krems an der Donau der Beschluss über die Löschung der ***AB_KG*** samt Hinweis auf den Generalversammlungsbeschluss vom 18. 8. 2006 betreffend die Vermögensüberenahme gem. § 142 HGB durch die ***Bf1*** übermittelt. Da eine Anwachsung nach § 142 HGB außerhalb des UmgrStG grundsätzlich ertragsteuerliche Konsequenzen für die ausscheidenden Gesellschafter nach sich zieht, ist davon auszugehen, dass das Finanzamt die Hintergründe, die zur Anwachsung nach § 142 HGB führten, auch einer näheren Betrachtung unterzogen hat. Im Beschluss des Firmenbuchgerichts wird auf den Generalversammlungsbeschluss vom 18. 8. 2006 hingewiesen. Dieser war dem Finanzamt auf Grund der Öffentlichen Urkundensammlung des Firmenbuchs zugänglich. Darin wird ausdrücklich auf den ebenfalls im Firmenbuch öffentlich aufliegenden bzw. elektronisch abrufbaren Sacheinlagevertrag und die Einbringung nach Art. III UmgrStG hingewiesen.*

- *Mit Schreiben vom 7. November 2006 wurde dem Finanzamt die Einbringung gem. Art. III des UmgrStG gemeldet.*

*Auf Grund der amtswegig wahrzunehmenden, materiellen Wahrheitsermittlungspflicht der Behörde hätte das Finanzamt im Verfahren über die Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO der ***AB_KG*** diesen Hinweisen nachgehen müssen und eine Ergänzung der fehlenden Unterlagen verlangen müssen. Da die Behörde dies unterließ, war eine Sanierung der Meldung auf den Ersatzstichtag nicht möglich und werden die Einbringenden auf Grund eines Formalfehlers trotz Vorliegens der Anwendungsvoraussetzungen gem § 12 UmgrStG einer Tauschbesteuerung unterworfen.*

*Das Finanzamt versagt im bekämpften Bescheid auf Grund der verspäteten Meldung gem. § 13 UmgrStG die Steuerneutralität der Mitunternehmeranteileinbringung in die ***Bf1***. Die Meldung hätte nach Ansicht der Finanzverwaltung der Einbringende vornehmen müssen. Nur eine vom Einbringenden eingereichte, fristgerechte Meldung führt im Falle ihrer Unvollständigkeit zu einem Vorhalteverfahren, bei dem das Finanzamt dem Einbringenden die Möglichkeit zur nachträglichen Einreichung der fehlenden Unterlagen gibt.*

Dieser Ansicht ist in mehrfacher Hinsicht entgegenzutreten:

a) Wortlaut und Gesetzeszweck des § 13 UmgrStG sprechen gegen eine Versagung des UmgrStG bei verspäteter Meldung

§ 13 UmgrStG idF BLB1 699/1991 lautete:

Einbringungsstichtag ist der Tag, zu dem das Vermögen mit steuerlicher Wirkung auf die übernehmende Körperschaft übergehen soll. Der Stichtag kann auch auf einen Zeitpunkt vor Unterfertigung des Einbringungsvertrages rückbezogen werden, wenn die Einbringung innerhalb der in § 225 (3) AktG genannten Frist nach Ablauf des festgelegten Einbringungsstichtages

- zur Eintragung in das Firmenbuch angemeldet oder*
- wenn dies gesetzlich nicht vorgesehen ist, dem gem. § 58 BAO für die übernehmende Körperschaft zuständigen Finanzamt gemeldet wird.*

Erfolgt die Anmeldung oder Meldung nach Ablauf der genannten Frist, gilt der Tag des Einlangens als Einbringungsstichtag.

Nach den Gesetzesmaterialien zu BGBl 699/1991 soll eine Fristverletzung nicht mehr zur Versagung der Einbringungsbegünstigungen führen, sondern nur zum Wegfall der Rückwirkung. An die Stelle des vertraglich festgelegten Einbringungsstichtages soll der Tag der tatsächlichen, verspäteten Anmeldung oder Meldung treten. Zu diesem Ersatzstichtag ist eine Steuerbilanz zu erstellen, um die Zurechnung des laufenden Gewinnes und den Umfang und Wert des eingebrachten Vermögens sicherzustellen.

Nach dem UmgrStRI 2002 war bei Fristverletzung zu prüfen, ob die tatsächliche Vermögensübertragung vor der nach der Rückwirkungsfrist stattgefunden hat:

- Fand die Vermögensübertragung vor Ablauf der neunmonatigen Rückwirkungsfrist statt, soll der Tag der tatsächlichen Vermögensübertragung, im Zweifel der Vertragsabschlussstichtag maßgeblich sein, auf den die Sanierung innerhalb einer weiteren Neunmonatsfrist aufgebaut wird.*
- Im zweiten Fall gilt der Tag des Einlangens der Meldung bei der zuständigen Behörde als Ersatzstichtag.*

Die UmgrStG-Novelle durch das Budgetbegleitgesetz 2003, BGBl 71/2003 vereinheitlichte die erlassmäßig geregelte, unterschiedliche Fristenbeurteilung. Durch das BBG 2003 erhielt § 13 (1) letzter Satz (nunmehr vorletzter Satz) des UmgrStG die bis heute geltende Fassung: "Erfolgt die Anmeldung oder Meldung nach Ablauf der genannten Frist, gilt als Einbringungsstichtag der Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages, wenn dies innerhalb einer Frist von neun Monaten nach Ablauf des Ersatzstichtages (§ 108 BAO) dem für die Erhebung der Körperschaftsteuer der übernehmenden Körperschaft zuständigen Finanzamt gemeldet wird und die in § 12 (1) genannten Voraussetzungen auf den Ersatzstichtag vorliegen."

Den Materialien zum BBG 2003 zufolge soll eine Fristverletzung nur den Verlust der Rückwirkungsfiktion nach sich ziehen und mit einem auf den Tag des Vertragsabschlusses bezogenen Ersatzstichtag verbunden sein, auf den eine "Ersatzeinbringung" innerhalb von neun

Monaten bezogen werden kann. Wird die Sanierungsmöglichkeit auf den Ersatzstichtag nicht genutzt, ist auf den ursprünglichen Einbringungsstichtag bezogen, dem Tauschgrundsatz gem. § 6 Z 14 EStG unterliegender, Einbringungsverfahren anzunehmen.

Durch die UmgrStG-Novelle im BBG 2003 wurde auch klargestellt, dass für die Frist nach § 13 UmgrStG die Fristenregelung des § 108 BAO maßgeblich ist. Zentrale Rechtsfolge der Fristeinholung ist die Erlangung der ertragsteuerlichen Rückwirkung. Die Fristverletzung zieht folglich nach dem Zweck der Bestimmung nur die Versagung der steuerlichen Rückwirkung nach sich. Zu einem Wegfall der übrigen Begünstigungen des Art III UmgrStG soll es nach hA durch eine Fristverletzung nicht kommen (vgl. Rabel in Helbüch/Wiesner/Bruckner UmgrStG-Kommentar, § 13 Rz 29ff, Hügel/Mühlener/Hirschler UmgrStG-Kommentar, § 13 Rz 56 sowie Ludwig in taxlex 2005, 311).

Dem Wortlaut nach regelt somit § 13 UmgrStG - anders als § 12 UmgrStG - lediglich den Einbringungsstichtag und nicht den Anwendungsbereich für Art III UmgrStG. Sinn und Zweck der Meldung liegt lediglich in der Beweissicherung hinsichtlich des Übergangs der Steuerpflicht und des Umfangs des übertragenen Steuersubstrats. Die EB zu BBG 2003 beschreiben, dass bei Nichtnutzung des Ersatzstichtages und der Ersatzfrist eine Realisation gem. § 6 Z. 14 EStG anzunehmen sei. Damit würde ab der die Meldung nach § 13 UmgrStG, anders als in der Urfassung des UmgrStG vorgesehen, zur materiellen Anwendungsvoraussetzung erhoben. Dies lässt sich jedoch weder eindeutig aus dem Wortlaut noch der Gesetzessystematik noch dem Zweck der Bestimmung des § 13 UmgrStG ableiten (vgl. Ludwig in taxlex 2005, 311). Auch die UmgrStRI sprechen in Rz 791 davon, dass eine mangelhafte Meldung die Rückwirkungsfiktion nicht auslösen könne. Im BMF-Erlass 06 8601/2-IV/6/99 vom 15. 6. 1999 (siehe ARD 5041 - 9. 7. 1999) bestätigt das BMF, dass nur die steuerliche Rückwirkung der Einbringung von der fristgerechten Meldung abhängt. Ferner besagt Rz 793 der UmgrStRI, dass § 13 UmgrStG lediglich eine Ordnungsvorschrift sei, selbst wenn in weiterer Folge in Rz 793 die Tauschbesteuerung im Falle der Nicht-Meldung innerhalb des Sanierungszeitraums (9 Monate ab Vertragsabschluss bzw. Ersatzstichtag) angeordnet wird.

Die Tauschbesteuerung im Falle einer Nicht-Sanierung der Meldung wird jedoch nur in den EB zur Regierungsvorlage zum BBG 2003 sowie im BMF-Erlass vom 15. 6. 1999 bzw. in Rz 793 der UmgrStRI angeordnet. Gesetzlich normiert bzw. aus der Systematik und dem Telos des § 13 UmgrStG ableitbar ist diese Folge keineswegs.

b) Inhalt und Form der Meldung nach § 13 UmgrStG

Nach Ansicht der Finanzverwaltung ist die Meldung vom Einbringenden vorzunehmen und nur dann vollständig, wenn ihr der Einbringungsvertrag, die Jahres- oder Stichtagsbilanz sowie die Einbringungsbilanz beigelegt wird.

Das Gesetz hingegen enthält weder Vorgaben zur meldepflichtigen Person, noch Vorschriften zum Inhalt der Meldung. Die strenge Auffassung der Finanzverwaltung wird in der Literatur durchgehend kritisiert (vgl. Rabel in Helblich/Wiesner/Bruckner UmgrStG-Kommentar, § 13 Rz 27, Wundsam/Zöchling/Huber/Khun Umgründungssteuergesetz, § 13 Rz 16, Hügel/Mühlehner/Hirschler UmgrStG-Kommentar, § 13 Rz 49, Kofler UmgrStG-Kommentar § 13 Rz 33 ff sowie Hübner-Schwarzinger in SWK 2008, 935). Das Gesetz verlangt nur die Meldung der Einbringung. Daher wird es als vollständig erachtet werden können, wenn die Meldung die wesentlichen Daten des Einbringungsvorganges enthält. Die Angabe des Einbringenden, der übernehmenden Körperschaft, des Einbringungsvermögens sowie des Einbringungsstichtages müssten hierzu genügen. Wird der Umgründungsvorgang in der Meldung unzureichend beschrieben, ist laut Hübner-Schwarzinger selbst bei Nichtbeilage des Einbringungsvertrages eine Ergänzungsaufforderung an die Partei zu richten, um menschlichen Unzulänglichkeiten, die auch in Kanzleien der steuerlichen Vertreter Vorkommen können, nicht mit drakonischer Härte entgegenzutreten (vgl. Hübner-Schwarzinger in SWK 2008, 953).

Durch die im konkreten Fall dem Finanzamt zur Kenntnis gelangten Fakten auf Grund der Zustellung des Firmenbuchgerichtsbeschlusses einerseits sowie durch Einbringung der Meldung vom 7. November 2006 andererseits wurde der Meldeverpflichtung nach dem Gesetzeswortlaut und nach Ansicht der aufgezeigten Fachliteraturmeinungen entsprochen.

c) Unterlassung der Nachfristsetzung durch das Finanzamt

Nach Rz 791 UmgrStRI hat die Behörde bei fristgerechter Meldung aber fehlenden Unterlagen den Einbringenden eine zweiwöchige Nachfrist einzuräumen. Dies müsste gleichermaßen für eine Meldung innerhalb des Sanierungszeitraums von 9 Monaten ab Vertragsabschluss gelten. Im konkreten Fall wurde dem Finanzamt am 7. November 2006 und damit innerhalb der 9 Monate ab Vertragsabschluss (=Ersatzstichtag 18. 8. 2006) die Einbringung gemeldet. Eine Nachfristsetzung hinsichtlich der nicht vorgelegten Bilanzen zum Ersatzstichtag erfolgte nicht. Auf Grund der Verpflichtung zur materiellen Wahrheitsermittlung hätte das Finanzamt bei der Veranlagung 2006 auch auf Grund der erstatteten Meldung Nachforschungen anstellen und die einbringenden Mitunternehmer auf die noch nicht vollständig erstattete Meldung hinweisen müssen. Da die Behörde das nicht tat und damit den einbringenden Parteien die Möglichkeit nahm, innerhalb der Sanierungsfrist von 9 Monaten ab Vertragsabschluss die Meldung zu vervollständigen, belastet sie den Feststellungsbescheid gern. § 188 BAO und die daraus abgeleiteten Einkommensteuerbescheide mit einem wesentlichen Verfahrensfehler. Hätte den einbringenden Mitunternehmern bereits im Veranlagungsverfahren 2006 eine Tauschbesteuerung gedroht, hätte eine Sanierung noch fristgerecht vorgenommen werden können und eine Tauschbesteuerung nach allgemeinem Ertragssteuerrecht verhindert werden können.

Begehren:

Aus den oben angeführten Gründen begehren wir die ersatzlose Aufhebung der angefochtenen Bescheide bzw. die Feststellung der Einkünfte laut der ursprünglich übermittelten Feststellungserklärung für 2005.

[...]"

Beschwerdevorentscheidung vom 29.12.2022

Die belangte Behörde hat die Beschwerde als unbegründet abgewiesen und dazu wie folgt ausgeführt:

„In der Beschwerde vom 16.9.2022 gegen den Wiederaufnahmebescheid vom 11.8.2022 wird begründend ausgeführt, dass dieser aus mehreren Gründen rechtswidrig sei:

- Der Bescheid enthalte im Spruch einen Wiederaufnahmetatbestand*
- In der Bescheidbegründung seien keine Wiederaufnahmegründe und auch keine neu hervorgekommenen Tatsachen oder Beweismittel angeführt*
- Es fehle eine Begründung der Ermessenübung*

Im gegenständlichen Bescheid werde in der Bescheidbegründung in keiner Weise dargelegt, auf welchen Außenprüfungsbericht konkret verwiesen werde. Es werde als Begründung lediglich ausgeführt, dass die Wiederaufnahme aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien, erfolgt sei.

Um welche Niederschrift bzw. um welchen Prüfungsbericht es sich dabei handle oder welche Teilzahl des Berichts konkret gemeint sei, sei dieser Begründung nicht zu entnehmen. Mangels Verweis auf einen konkreten Bericht bzw. eine konkrete Teilzahl sei der Begründung des Wiederaufnahmebescheids aber eben gerade nicht zu entnehmen, welche Wiederaufnahmegründe vorliegen würden.

Darüber hinaus könne sich eine zweite Wiederaufnahme nicht auf denselben Wiederaufnahmsgrund wie die erste, gescheiterte Wiederaufnahme stützen. Nach BFG 7.5.2019, RV/7101420/2019, müsse sich eine wiederholte Wiederaufnahme auf andere Tatsachen oder Beweismittel beziehen, die erst nach Verfügung der ersten Wiederaufnahme neu hervorgekommen sind (vgl. Ehgartner, BFGjournal 2019, 224: „Dies ergibt sich aus der Unzulässigkeit der Sanierung von Wiederaufnahmebegründungsmängeln und insgesamt aus dem Rechtsschutzverständnis der Wiederaufnahmeregelungen“).

Abschließend wird in der Beschwerde darauf hingewiesen, dass eine Wiederaufnahme des Verfahrens nach Eintritt der Verjährung nur zulässig sei, wenn sie

- a) vor Eintritt der Verjährungsfrist beantragt wird, oder*
- b) innerhalb von drei Jahren ab Eintritt der Rechtskraft des das Verfahren abschließenden*

Bescheides beantragt oder durchgeführt werde.
Im konkreten Fall sei allerdings bereits seine Verfristung eingetreten.

Dazu ist festzuhalten:

Mit Beschluss des BFG vom 4.4.2022, RV/7102273/2012, wurden die Beschwerden gegen den Umsatzsteuerbescheid 2005 und den Feststellungsbescheid 2005 vom 27.1.2012 als unzulässig zurückgewiesen, da die bekämpften Erledigungen des Finanzamtes anlässlich einer Außenprüfung iHa die gegebenen Bescheidadressierungsmängel Nichtbescheide darstellen. Die im Feststellungsverfahren ergangene, als Wiederaufnahmebescheid intendierte Erledigung des Finanzamtes, ebenfalls vom 27.1.2012, weist als Bescheidadressat auch die „***AB_KG***“ aus. Das Vermögen dieser Personengesellschaft war jedoch auf Grund des Generalversammlungsbeschlusses vom 18.08.2006 gemäß § 142 HGB durch die ***Bf1*** übernommen worden. Die als Wiederaufnahmebescheid intendierte Erledigung vom 27.1.2012 richtete sich daher ebenso an eine nicht mehr existierende Gesellschaft und stellt daher einen (nicht wirksam gewordenen) Nichtbescheid dar.

Um die Feststellungen der Außenprüfung bei der ***AB_KG*** der Jahre 2005 und 2006, die in der Niederschrift bzw. dem Bp-Bericht vom 14.11.2011 festgehalten wurden, umzusetzen, erging der nunmehr bekämpfte Wiederaufnahmebescheid vom 11.8.2022 betreffend das Feststellungsverfahren 2005. Begründet ist dieser Bescheid wie folgt:

„Die Wiederaufnahme des Verfahren erfolgte gem. § 303 (1) BAO aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind. Daraus ist auch die Begründung für die Abweichungen vom bisherigen Bescheid zu ersehen.“

Im Bp-Bericht vom 14.11.2011 wird die Wiederaufnahme des Verfahrens wie folgt begründet:

„Hinsichtlich nachstehend angeführter Abgabenarten und Zeiträume wurden Feststellungen getroffen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO erforderlich machen:

Abgabenart	Zeitraum	Feststellung
Umsatzsteuer	2005	Tz. 4
Einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung	2005	Tz. 3

Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgt unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtwirkung. Im vorliegenden Fall können die steuerlichen Auswirkungen nicht als geringfügig angesehen werden. Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen.“

Aus der im Bericht angeführten, hier gegenständlichen Tz. 3 ergibt sich die neu hervorgekommene Tatsache, dass zum 31.12.2005 ein Veräußerungsgewinn gegeben war. In der in Tz. 3 angeführten Beilage 1 zum Bp-Bericht sind die im Zuge der Bp erstmals ermittelten die Gemeinen Werte des Anlagevermögens zum 31.12.2005 dargestellt. Erst aus der Gegenüberstellung dieser Gemeinen Werte mit den Buchwerten zum 31.12.2005 ergab sich, dass 2005 ein steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn gegeben war.

Dieser Sacherhalt ergibt sich auf Grund der Aktenlage.

Gem. § 303 Abs. 1 BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn

a) der Bescheid durch eine gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder

b) Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, oder

c) der Bescheid von Vorfragen (§ 116) abhängig war und nachträglich über die Vorfrage von der Verwaltungsbehörde bzw. dem Gericht in wesentlichen Punkten anders entschieden worden ist,

und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Im gegenständlichen Wiederaufnahmeverfahren wurde vom Finanzamt die erfolgte Wiederaufnahme des Feststellungsverfahrens 2005 mit der neuhervorgekommenen Tatsache begründet, dass im Jahr 2005 im Feststellungsverfahren ein steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn gegeben ist, der im Feststellungsbescheid 2005 vom 28.7.2008 noch nicht bekannt gewesen und somit steuerlich nicht berücksichtigt worden ist. Im abgeschlossenen Verfahren war also der Veräußerungsgewinn nicht bekannt, die Tatsache kam erst im Zuge der abgabenrechtlichen Außenprüfung im Jahr 2011 neu hervor.

Da die Berücksichtigung dieses Veräußerungsgewinnes einen im Spruch anderslautenden Bescheid herbeiführte, waren somit die gesetzlichen Voraussetzungen des § 303 Abs. 1 lit. b BAO für eine amtswegige Wiederaufnahme des Feststellungsverfahrens 2005 gegeben.

Dem Einwand der Bf., dass der Wiederaufnahmebescheid keine Informationen zum relevanten Wiederaufnahmetatbestand enthalte, ist grundsätzlich entgegenzuhalten, dass nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Begründung eines Bescheides auf die Ausführungen in Betriebsprüfungsberichten oder Niederschriften über die Schlussbesprechung verwiesen werden darf (VwGH 20.10.1999, 93/13/0063, wonach ein Verweis auf den Betriebsprüfungsbericht als ein Element der Begründung eines Abgabenbescheides zulässig sei, wenn der Bericht den Abgabepflichtigen betreffe und ihm zugestellt oder ausgefolgt worden sei).

Der Vorwurf einer mangelnden Begründung geht daher im Hinblick auf die Ausführungen im Bp- Bericht zu Tz.3 bzw. in der Beilage 1 ins Leere (vgl. BFG vom 22.09.2020, RV/2100749/2020 und die dort zit. Rechtsprechung).

Denn aus dem im Betriebsprüfungsbericht gegebenen Hinweis auf die Tz.3 ergibt sich eindeutig, dass das Finanzamt die Wiederaufnahme auf den Neuerungstatbestand gestützt hat und die in

dieser Textziffer getroffenen Prüfungsfeststellungen jenen Tatsachenkomplex bilden, der im Zuge der Prüfung neu hervorgekommen ist (vgl. VwGH 28.02.2012, 2008/15/0005).

*Soweit die Bf. bemängeln, dass der (auf die über die abgabenbehördliche Prüfung aufgenommene Niederschrift und den Prüfungsbericht verweisenden) Begründung des Wiederaufnahmebescheides nicht zu entnehmen sei, um welche Niederschrift bzw. um welchen Prüfungsbericht es sich dabei handle und dass mangels Verweises auf einen konkreten Bericht der Begründung des Wiederaufnahmebescheides nicht zu entnehmen sei, welche Wiederaufnahmegründe vorlägen, so zeigt sie damit keine Rechtswidrigkeit auf. Dieses Vorbringen lässt nicht erkennen, dass tatsächlich (berechtigte) Zweifel aufgekommen sind, dass mit dem Verweis der Begründung der Wiederaufnahmebescheides auf den Prüfungsbericht der den Bf. im sachlichen Zusammenhang bekannt gegebene Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung bei der ***AB_KG*** vom 14.11.2011 gemeint ist. Auch wurde das Jahr 2005 bei der ***AB_KG*** nur einmal einer Außenprüfung unterzogen, sodass eine weitere Spezifizierung im Begründungsverweis iHa fehlende andere Außenprüfungsberichte für 2005 nicht erforderlich war.*

Das Beschwerdevorbringen, dass eine zweite Wiederaufnahme sich nicht auf denselben Wiederaufnahmsgrund wie die erste, gescheiterte Wiederaufnahme stützen kann, ist zutreffend. Die Bf. übersehen jedoch dabei, dass es sich bei dem nunmehr bekämpften Wiederaufnahmebescheid nicht um einen „zweiten“ Wiederaufnahmebescheid handelt. Denn, wie bereits ausgeführt wurde, handelt es sich bei der als Wiederaufnahmebescheid intendierten Erledigung vom 27.1.2012 um einen Nichtbescheid, der keine rechtliche Wirkung entfalten konnte. Die im Wiederaufnahmebescheid vom 11.8.2022 herangezogene Begründung wurde daher erstmals als Begründung für eine Wiederaufnahme herangezogen, die diesbezügliche Argumentation des Bf. geht somit ins Leere.

Ebenso trifft das Beschwerdevorbringen nicht zu, dass der bekämpfte Bescheid keine Begründung der Ermessensübung enthält. Wie oben angeführt, wurde in der Bescheidbegründung darauf verwiesen, dass dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit dem Vorrang gegenüber dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit eingeräumt wurde.

Da auch die steuerlichen Auswirkungen nicht als geringfügig angesehen werden konnten, war die Wiederaufnahme des Verfahrens auch unter dem Gesichtspunkt der Billigkeit (welches Tatbestandsmerkmal sich auf die Interessen des Abgabepflichtigen bezieht) zur Erfüllung des gesetzlichen Auftrages zur Gleichbehandlung aller Abgabepflichtigen (§ 114 BAO) zweckmäßig, zumal auch keine Unbilligkeitsgründe der Aktenlage zu entnehmen sind und auch im Beschwerdeverfahren nicht vorgebracht wurden.

Zu dem in der Beschwerde behaupteten Eintritt der Verjährung ist zu auszuführen, dass die Verjährungsbestimmungen der §§ 207 BAO das Recht auf Festsetzung von Abgaben regeln. Im vorliegenden Fall wurden jedoch keine Abgaben festgesetzt, sondern bescheidmäßig Einkünfte,

an denen mehrere Personen beteiligt waren, festgestellt. Im Feststellungsverfahren gibt es aber keine Verjährung. Grundlagenbescheide (z.B. Feststellungsbescheide gemäß § 188 BAO) können ohne Bedachtnahme auf Verjährungsfristen erlassen werden. Die Frage der Verjährung ist erst im Zusammenhang mit einer Abgabefestsetzung zu beurteilen (vgl. VwGH 22.2.2007, 2006/14/0018).

Zusammenfassend ist daher festzuhalten, dass in der Begründung des Wiederaufnahmebescheides vom 11.8.2022 sowohl - über eine zulässige Verweiskette - ein tauglicher Wiederaufnahmegrund, nämlich das Neuhervorkommen eines Veräußerungsgewinnes zum 31.12.2005, angeführt ist und dass sehr wohl auch die Ermessensentscheidung im bekämpften Bescheid entgegen den Beschwerdeausführungen begründet ist.

Die Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid vom 11.8.2022 war daher als unbegründet abzuweisen.

Zur verspäteten Meldung der Einbringung gemäß § 13 UmgrStG

Im gegenständlichen Fall liegt die Zuständigkeit der Meldung beim Finanzamt mit Frist 30.9.2006. Das Wahlrecht auf einen rückwirkenden Einbringungstichtag ist durch die rechtzeitige Anmeldung beim zuständigen Finanzamt auszuüben. Die Meldung hat bei dem für die übernehmende Körperschaft zuständigen Finanzamt zu erfolgen. Die steuerliche Wirksamkeit ist daher mit dem Tag des Einlangens der vollständigen Meldung selbst gegeben. Damit kommt der Meldung eine über eine bloße Formvorschrift hinausgehende Bedeutung zu.

*Dem Finanzamt wurde mit Schreiben vom 7.11.2006, eingelangt am 7.11.2006, mitgeteilt, dass mit Vertrag vom 18.6.2006 die Einbringung der *****AB_KG***** in die *****Bf1***** mit Rückwirkung zum 1.1.2006 beschlossen wurde. Die Rechtzeitigkeit dieser Meldung ist nicht gegeben, da die Meldung-das Schreiben wurde persönlich überreicht- und der Einbringungstichtag mehr als 9 Monate auseinanderliegen.*

Nach Aktenlage ist die Anzeige der Einbringung beim zuständigen Firmenbuchgericht am 30.08.2006 und die Anmeldung der Einbringung vom 7.11.2006 beim Finanzamt verspätet am 7.11.2006 eingelangt. Da die Voraussetzungen des Art III UmgrStG auch auf den Ersatzstichtag innerhalb der neuerlichen Neunmonatsfrist nicht geschaffen wurden, ist somit keine umgründungsteuerwirksame Sanierung erfolgt und daher ist von einer Einbringung unter dem Tauschgrundsatz des § 6 Z 14 lit b EStG auszugehen.

Der Textaufbau des § 13 Abs. 1 UmgrStG zeigt an, dass das System der Meldung dem System der Anmeldung beim Firmenbuch gleichgestellt ist. Die Meldung muss daher, um die Eigenschaft einer die Steuerwirksamkeit einer Einbringung auslösenden Handlung zu besitzen, vollständig sein und alle Mindestelemente des Einbringungsvertrages, den Jahresabschluss (bzw. Zwischenabschluss) sowie die Einbringungsbilanz enthalten.

Die Meldung besteht somit aus dem Einbringungsvertrag, dem entweder integrierend oder gesondert der Jahres- oder Zwischenabschluss und die Einbringungsbilanz angeschlossen sind. Ergibt sich erst aus eingereichten Abgabenerklärungen bzw. diesen beiliegenden Jahresabschlüssen, dass Vermögen im Sinne des § 12 Abs. 2 UmgrStG eingebracht wurde, kann dies mangels rechtzeitiger Vorlage des Einbringungsvertrages nicht als Einbringung im Sinne des Art. III UmgrStG gewertet werden. Eine die Mindestvoraussetzungen nicht erfüllende Meldung kann die Rückwirkungsfiktion nicht auslösen.

*Die Meldung an das Finanzamt ist vom Einbringenden vorzunehmen, eine Übermittlung eines Firmenbuchbeschlusses durch das Landesgericht an das Finanzamt ist nicht als Meldung anzusehen, selbst wenn dadurch die Vermögensübernahme der *****AB_KG***** durch die *****Bf1***** ersichtlich wäre. Die Meldung muss durch den Einbringenden erfolgen und alle Mindestelemente des Einbringungsvertrages, den Jahres- bzw Zwischenabschluss und die Einbringungsbilanz enthalten.*

Anzeigen gem. § 43 Abs. 1 UmgrStG sind Anbringen zur Erfüllung von Verpflichtungen. Ein Anbringen ist dem Einschreiter zuzurechnen.

Sollte die fristgerechte Meldung beim Finanzamt unvollständig sein, ist im Wege des Vorhalteverfahrens die Vorlage der fehlenden Unterlagen zu erwirken. Die Behörde kann jedenfalls nur dem Abgabepflichtigen, der das Anbringen eingebracht hat, zur Nachreichung von Unterlagen auffordern. Hier liegt ein Beschluss des Landesgerichts Krems vor, der automatisiert an das Finanzamt weitergeleitet wird. Das stellt kein Anbringen seitens des Pflichtigen dar und daher war keine Aufforderung zur Nachreichung von Unterlagen zu erlassen, da das Gericht keine Partei des Finanzamtes darstellt.

Wird das Fristerfordernis in § 13 Abs 1 S 3 verletzt, geht zunächst nur die Möglichkeit der rückwirkenden Umgründung auf den ursprünglich beabsichtigten Stichtag verloren. § 13 Abs 1 S 4 sieht als Sanierungsmöglichkeit (zwecks Wahrung der grundsätzlichen Anwendbarkeit des Art III) vor, die Einbringung auf einen Ersatzstichtag (Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages) zu beziehen. Der Ersatzstichtag gilt unabhängig vom Zeitpunkt der Vermögensübertragung und steht unter bestimmten Voraussetzungen und ist sowohl für Fälle der Firmenbuchzuständigkeit als auch für Fälle der Finanzamtszuständigkeit nach § 13 Abs 1 S 3 zulässig.

§ 13 Abs. 1 UmgrStG macht die Rückwirkung der Einbringung davon abhängig, dass sie innerhalb der gesetzlichen Frist der zuständigen Behörde zur Kenntnis gebracht wird. Daneben sieht eine Ordnungsvorschrift vor, dass den sonst von der Einbringung betroffenen Abgabenbehörden die Einbringung innerhalb derselben Frist angezeigt wird.

Wird die in § 13 UmgrStG normierte Frist nicht gewahrt, ist die steuerliche Rückwirkung nicht gegeben.

Liegt eine Fristverletzung vor, führt dies nicht unter allen Umständen dazu, dass die durchgeführte Einbringung nicht unter Art. III UmgrStG fällt und sohin eine verunglückte Einbringung vorliegt. Vielmehr hat die Fristverletzung zunächst nur die Konsequenz, dass die Einbringung keine Rückwirkung zeitigen kann, weil § 13 Abs. 1 vierter Satz UmgrStG den Tag des Vertragsabschlusses als Ersatzstichtag normiert und zwar unabhängig zu welchem Zeitpunkt die Vermögensübertragung stattgefunden hat.

Im Falle der Fristverletzung kann Art. III UmgrStG bezogen auf den Ersatzstichtag aber nur dann zur Anwendung kommen, wenn auf diesen Ersatzstichtag die Anwendungsvoraussetzungen erfüllt werden und die Erfüllung dieser Voraussetzungen innerhalb von neun Monaten ab Ersatzstichtag dem Finanzamt gemeldet wird.

Wird von dieser Sanierungsmöglichkeit, dh Adaptierung des Einbringungsvertrages, Erstellung eines Zwischenabschlusses auf den Vertragstag bei Einbringung betrieblicher Einheiten sowie einer Einbringungsbilanz, nicht Gebrauch gemacht oder kann von dieser - infolge verspäteten Erkennens der Fristverletzung - nicht Gebrauch gemacht werden, ist eine Anwendungsvoraussetzung des Art. III UmgrStG verletzt. Es kommt daher in diesem Fall zum Veräußerungstatbestand gemäß § 6 Z 14 lit. b EStG 1988 bzw. § 20 Abs. 1 Z 2 KStG 1988 auf den ursprünglich gewählten (vereinbarten) Einbringungsstichtag.“

Vorlageantrag vom 29.1.2023

Mit Schreiben vom 29.1.2023 beantragten die Beschwerdeführer die Vorlage ihrer Beschwerden gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme sowie gegen den Feststellungsbescheid an das Bundesfinanzgericht und wiederholten den Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Senat sowie zur Durchführung einer mündlichen Verhandlung. Darüber hinaus enthält der Vorlageantrag folgendes Vorbringen:
„a) Begründung betreffend Wiederaufnahmebescheid 2005

Grundsätzlich halten wir alle Vorbringen laut unserer Beschwerde vom 16.9.2022 aufrecht. Ergänzend dürfen wir festhalten:

Hinsichtlich fehlendes Neuhervorkommen von Tatsachen oder Beweismitteln für einen neuen Wiederaufnahmebescheid führen wir folgendes an:

Eine zweite Wiederaufnahme kann sich nicht auf denselben Wiederaufnahmsgrund wie die erste, gescheiterte Wiederaufnahme stützen (vgl BFG 30.4.2021, RV/4100091/2021). Nach BFG 7.5.2019, RV/7101420/2019, muss sich eine wiederholte Wiederaufnahme auf andere Tatsachen oder Beweismittel beziehen, die erst nach Verfügung der ersten Wiederaufnahme neu hervorgekommen sind (vgl Ehgartner, BFGjournal 2019, 224).

Im gegenständlichen Verfahren wurde am 27.1.2012 eine als Wiederaufnahmebescheid intendierte Erledigung erlassen, bei der es sich jedoch um einen Nichtbescheid handelte.

Allerdings widersprechen wir der Ansicht des Finanzamts in der gegenständlichen BVE, wonach dieser Nichtbescheid überhaupt keine rechtlichen Wirkungen entfalten konnte. In diesem Zusammenhang führt das BFG zur Frage der Verlängerung der Verjährungsfrist durch einen Nichtbescheid aus (BFG vom 28.10.2021, RV/6100291/2013):

„Das als Feststellungsbescheid bezeichnete Schriftstück ist nach außen in Erscheinung getreten, da es der Bf als Zustellungsvertreterin unstrittig tatsächlich zugekommen ist. Eine rechtswirksame Zustellung ist dabei nicht erforderlich. Der Umstand, dass es sich bei dem Dokument (unstrittig) um einen Nichtbescheid handelt, ist unerheblich, da auch eine ins Leere gehende Amtshandlung die Verjährung verlängert, solange sie nach außen wirksam ist und der Geltendmachung eines Abgabenspruchs dient. Es ist auch ohne Bedeutung, ob es sich beim Rechtsnachfolger um einen Gesamtrechtsnachfolger handelt oder nicht. Nach der Rechtsprechung des VwGH und den zitierten Meinungen in der Literatur ist entscheidend, dass die Amtshandlung nach außen in Erscheinung tritt und erkennbar den Zweck verfolgt, den Anspruch gegen einen bestimmten Abgabenschuldner durchzusetzen.“

Nach dieser Rechtsansicht ist der gegenständliche Nichtbescheid sehr wohl nach außen in Erscheinung getreten, weshalb die darin angeführten Wiederaufnahmsgründe erkennbar wurden. Aufgrund dessen gehen wir weiterhin davon aus, dass diese Wiederaufnahmsgründe nicht nochmals als Begründung für einen neuen Wiederaufnahmebescheid herangezogen werden dürfen.

Hinsichtlich Ermessensübung weisen wir darauf hin, dass der gegenständliche Wiederaufnahmebescheid überhaupt keine Begründung hinsichtlich der Ermessensübung enthält. Die Begründung des Bescheids sieht vielmehr wie folgt aus:

<p>1. Das Verfahren hinsichtlich der Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für 2005 wird gem. § 303 (1) BAO wiederaufgenommen.</p>	
<p>Begründung</p>	
<p>Die Wiederaufnahme des Verfahren erfolgte gem. § 303 (1) BAO aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind. Daraus ist auch die Begründung für die Abweichungen vom bisherigen Bescheid zu ersehen.</p>	
<p>Rechtsmittelbelehrung siehe umseitig</p>	

Im konkreten Fall wäre es aber insbesondere aufgrund der langen Verfahrensdauer, die aus einem Fehler des Finanzamts (Nichtbescheid) resultiert, besonders notwendig gewesen, dass das Finanzamt seine Überlegungen zum Ermessen darlegt. In diesem Sinne ist ein behördliches Verschulden bei der Ermessensübung im Zusammenhang mit einer Wiederaufnahme zu berücksichtigen (vgl BFG vom 12.04.2021, RV/7100736/2020).

b) Begründung betreffend Feststellungsbescheid 2005

Auch hier halten wir alle Vorbringen laut unserer Beschwerde vom 16.9.2022 aufrecht.

Begehren:

Aus den oben angeführten Gründen begehren wir die ersatzlose Aufhebung der angefochtenen Bescheide bzw. die Feststellung der Einkünfte laut der ursprünglich übermittelten Feststellungserklärung für 2005.

[...]“

Mündliche Verhandlung

Zunächst gab ein Vertreter der Beschwerdeführer bekannt, dass es aktuell keine Zustellvollmacht für die Steuerberatungskanzlei gibt.

Hinsichtlich der Wiederaufnahme führten die Vertreter der Beschwerdeführer aus, dass das Finanzamt spätestens seit November 2006 wusste, dass eine Einbringung zu spät gemeldet wurde. Ein solcher Umstand könne daher im Jahr 2022 keine neu hervorgekommene Tatsache mehr sein. Das Finanzamt muss auch aufgrund der allgemeinen Lebenserfahrung gewusst haben, dass es bei Liegenschaften stille Reserven gibt.

Der Vertreter des Finanzamtes entgegnete, dass dem Finanzamt nicht bekannt war, wie die Abgabepflichtigen die steuerliche Behandlung fortführen, zumal die Feststellungserklärung erst im Jahr 2008 eingereicht wurde. Auch die Höhe des Tauschvorgangs sei fraglich.

Schließlich führt der Vertreter der Beschwerdeführer aus, dass auch das Ermessen nicht begründet wurde. In diesem Zusammenhang sei beachtlich, dass die abschreibbaren Wirtschaftsgüter spätestens im Jahr 2016 komplett abgeschrieben waren. Darüber hinaus komme es bei einer missglückten Umgründung zu einer Erhöhung der Anschaffungskosten und dies ermögliche in der Folge steuerfreie Einlagenrückzahlungen. Dies sei relevant, weil die steuerliche Belastung der Beschwerdeführer durch erhöhte Anschaffungskosten und dadurch mögliche Abschreibungen bei der *****Bf1***** neutralisiert werde. Es ist ein großer Verwaltungsaufwand, der nicht gerechtfertigt ist im Jahr 2022. Von der Nachzahlung aus der Betriebsprüfung habe sich für beide Kommanditisten eine Belastung von ca € 64.000 ergeben, wovon 2016 rund € 60.000 durch KÖSt und KEST-Ersparnis rückgeflossen sei. Damit ist das Ergebnis des Finanzamtes fast zur Gänze neutralisiert worden.

Hinsichtlich Wiederaufnahmegründe verwies der Vertreter des Finanzamtes auf den Bericht über die Außenprüfung, auf den auch durch die Verweiskette in den Bescheiden verwiesen werde.

Behandelt wurde auch die Frage, ob es überhaupt einer Wiederaufnahme bedarf, zumal die Erledigungen aus dem Jahr 2008 und 2012 dieselbe Adressierung aufweisen und hinsichtlich

der Erledigung aus dem Jahr 2012 das Bundesfinanzgericht bereits ausgesprochen hatte, dass es sich um einen Nichtbescheid handelt. Insofern gibt es die Feststellungserklärung 2005, die im Jahr 2008 beim Finanzamt eingelangt ist, über die mit den Erledigungen aus den Jahren 2008 und 2012 nicht wirksam abgesprochen wurde.

In diesem Zusammenhang legte der Vertreter des Finanzamtes eine Unterlage mit diversen Rechtssätzen vor.

Hinsichtlich der Einbringung führte der Vertreter der Beschwerdeführer aus, dass sich aus den Umgründungssteuerrichtlinien nicht ergebe, dass der Einbringende gem § 13 UmgrStG zu melden hat. Die Einbringung ist dem Finanzamt lediglich zur Kenntnis zu bringen.

Dazu wies der Vertreter des Finanzamtes darauf hin, dass aus dem Beschluss vom 20.9.2006 des Landesgerichts Krems nicht zu entnehmen sei, dass überhaupt ein Umgründungsvorgang stattgefunden habe.

Zum Realisierungszeitpunkt der stillen Reserven bei einer missglückten Umgründung erläuterte der Vertreter der Beschwerdeführer, dass es im allgemeinen Ertragsteuerrecht keine Rückwirkung gibt; lediglich das Umgründungssteuerrecht ermöglicht eine Ausnahme, die aber gerade nicht anwendbar sein soll. Wenn eine Anwendungsvoraussetzung des § 12 UmgrStG nicht erfüllt ist, ist unklar, warum man nicht auf den Tag der Vertragsunterzeichnung, nämlich den 16.08.2006 abstellt. Zu diesem Zeitpunkt hätten die gemeinen Werte und damit die stillen Reserven erhoben werden müssen. Die stillen Reserven wären dann nicht 2005 sondern 2006 zu erfassen gewesen wären. Das UmgrStG zieht als Ersatzstichtag ebenfalls den Tag der Vertragsunterzeichnung heran. Daher hat die Fristverletzung zur Konsequenz, dass die Einbringung keine Rückwirkung zeitigen kann. § 13 Abs. 1 UmgrStG normiert den Tag des Vertragsabschlusses als Ersatzstichtag. Werden zum Ersatzstichtag die Voraussetzungen nicht erfüllt, so müsste es zu einer Realisierung auf den Tag der Vertragsunterzeichnung (Übergang des wirtschaftlichen Eigentums) kommen und nicht zum rückwirkenden Umgründungsstichtag. Hierzu liegt bislang keine höchstgerichtliche Rechtsprechung vor.

Hinsichtlich der Höhe der stillen Reserven könnte man allenfalls die Werte zum 31.12.2005 heranziehen.

Es wurden keine Anträge in Bezug auf die Behandlung eines Veräußerungsgewinns gestellt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Sachverhalt

Am 18.8.2006 schlossen ***Bf2*** und ***Bf3***, beide Kommanditisten der ***AB_KG*** mit der ***Bf1*** einen Sacheinlagevertrag. Die beiden Kommanditisten brachten ihren Mitunternehmeranteil rückwirkend per 31.12.2005 ohne Gewährung von Gesellschaftsanteilen in die ***Bf1*** ein. Eine Bilanz der ***AB_KG*** liegt nur zum 31.12.2005 vor. Die

AB_KG war eine operativ tätige Gesellschaft. Der Buchwert des eingebrachten Anlagevermögens und des Warenlagers zum 31.12.2005 betrug € 853.130,72; der gemeine Wert betrug € 989.489,50; dies ergibt eine stille Reserve in Höhe von € 136.358,78. Das im Sacheinlagevertrag beschriebene Vermögen war den Einbringenden schon zu diesem Zeitpunkt zuzurechnen.

Mit Beschluss des Firmenbuchgerichts vom 20.9.2006 wurde das Finanzamt von der Löschung der ***AB_KG*** informiert, wobei eine Einbringung nach Art III UmgrStG nicht als Grund für die Vermögensübernahme der ***AB_KG*** durch die ***Bf1*** genannt wurde. Der Beschluss trägt keinen Eingangsstempel des Finanzamtes. Am 21.9.2006 wurde die Löschung der ***AB_KG*** im Firmenbuch eingetragen.

Die Beschwerdeführer hatten bis zum Abschluss der Außenprüfung im Jahr 2011 keine Kenntnis, dass dem Finanzamt der Firmenbuchbeschluss vorliegt.

Am 7.11.2006 langte beim Finanzamt ein Schreiben einer Steuerberatungskanzlei ein, aus dem hervorgeht, dass mit Vertrag vom 18.8.2006 „*die Einbringung der ***AB_KG*** (St.-Nr.: ***Str.Nr._KG***) in die ***Bf1*** (St.-Nr.: ***Str.Nr._Bf1***) mit einkommensteuerlicher Rückwirkung zum 1. 1. 2006 beschlossen wurde.*“

Am 4.6.2008 langte beim Finanzamt die Feststellungserklärung 2005 ein. Am 28.7.2008 versendete das Finanzamt ein Dokument, mit dem die Einkünftefeststellung erklärungskonform erfolgen sollte.

Mit Niederschrift und Bericht vom 14.12.2011 wurde eine Außenprüfung der ***AB_KG*** für 2005 abgeschlossen. Mit einer Erledigung vom 27.1.2012 sollte das Feststellungsverfahren 2005 wiederaufgenommen werden und gleichzeitig mit dem neuen Sachbescheid ein Veräußerungsgewinn festgestellt werden.

Die dagegen erhobene Beschwerde wurde mit Beschluss des Bundesfinanzgerichts vom 4.4.2022 als unzulässig zurückgewiesen, weil die Erledigungen an eine Person gerichtet waren, die nicht mehr existierte. Die Bescheidadressierung vom 27.1.2012 und auch vom 28.7.2008 lautete:

„***AB_KG***
z.H. [...]“

Am 11.8.2022 erließ das Finanzamt Österreich eine Erledigung hinsichtlich Wiederaufnahme- und Einkünftefeststellung 2005, die als Bescheid überschrieben ist und an die ***Bf1***, ***Bf3*** und ***Bf2*** als ehemalige Gesellschafter der ***AB_KG*** gerichtet ist. Dagegen richtet sich die Beschwerde vom 16.9.2022. Eine „***Bf1***“ ist – im Gegensatz zur „***Bf1***“ im Firmenbuch nicht eingetragen.

Die Erledigung vom 11.8.2022, wurde mit einer EDV-Standardbürosoftware erstellt. Am Ende des Dokuments befindet sich die elektronische Signatur einer Organwalterin, welche der belangten Behörde zugeordnet ist. Nach Anbringen der elektronischen Signatur wurde das

Dokument ausgedruckt und nachweislich den Beschwerdeführern zugestellt. Eine Amtssignatur ist auf dem Dokument nicht angebracht. Das Dokument wurde auch nicht eigenhändig unterschrieben.

Beweiswürdigung

Die Feststellungen zum Sacheinlagevertrag gründen sich einerseits auf die Einsichtnahme in diesen Vertrag vom 18.8.2006, auf das korrespondierende Vorbringen der Beschwerdeführer in der Beschwerde und die dazugehörigen Ausführungen der belangten Behörde in der Beschwerdeentscheidung. Im Sacheinlagevertrag ist beschrieben, dass die *****AB_KG***** zuletzt aus drei Gesellschaftern bestand und die Kommanditisten ihren Mitunternehmeranteil per 31.12.2005 in die *****Bf1***** einbringen. Die Feststellung, dass die *****AB_KG***** operativ tätig war, ergibt sich aus dem zum 31.12.2005 vorliegenden Jahresabschluss. Die Feststellung zur Höhe der stillen Reserve als Differenz zwischen Buchwert und gemeinem Wert der eingebrachten Wirtschaftsgüter zum 31.12.2005 gründet sich auf die Ermittlung dieses Betrages im Rahmen der Außenprüfung. Aus dem Arbeitsbogen des Prüfers, in den Einsicht genommen wurde, ist ersichtlich, dass die Wertfindung auf Grund von Excel-Tabellen und Anlageverzeichnissen erfolgte, welche im Juni 2010 dem Finanzamt persönlich überreicht wurden (laut Eingangsstempel). Abgesehen davon findet sich weder in der gegenständlichen Beschwerde noch in der Berufung aus dem Jahr 2012 ein Vorbringen zu diesen Werten.

Die Feststellung, dass die *****AB_KG***** im Firmenbuch gelöscht wurde, gründet sich auf die letzten Eintragungen im Firmenbuch zur Firmenbuchnummer FN*****FN_AB_KG*****. Auf Grund eines Löschantrages vom 30.8.2006 wurde am 21.9.2006 die Löschung der *****AB_KG***** im Firmenbuch eingetragen und vermerkt, dass es zur Vermögensübernahme gemäß § 142 HGB durch die *****Bf1***** kam.

Die Feststellung zur Meldung vom 7.11.2006, die persönlich dem Finanzamt überreicht wurde, gründet sich auf die Einsichtnahme in dieses Schreiben. Vor dem Text finden sich folgende vier Zeilen:

„*****AB_KG*****

St.-Nr.: *****Str.Nr._KG*****

Einbringung des Unternehmens

gem. Art. III UmGrStG“

Im Text dieses Schreibens heißt es sodann, dass „*namens und auftrags unseres o. a. Klienten*“ mitgeteilt wird, dass mit Vertrag vom 18. August 2006 die Einbringung der *****AB_KG***** (St.-Nr.: *****Str.Nr._KG*****) in die *****Bf1***** (St.-Nr.: *****Str.Nr._Bf1*****) mit einkommensteuerlicher Rückwirkung zum 1. 1. 2006 beschlossen wurde und im Firmenbuch die Löschung des Unternehmens mit 21. September 2006 vollzogen wurde. Die Meldung betrifft eine Einbringung einer Kommanditgesellschaft in eine Kapitalgesellschaft zum Stichtag

1.1.2006 und nicht die Einbringung von Kommanditanteilen durch die Kommanditisten (Einbringung von Mitunternehmeranteilen) in eine Kapitalgesellschaft.

Ebenfalls Einsicht genommen wurde in den Beschluss des Firmenbuchgerichtes Krems an der Donau vom 20.9.2006, mit dem das Finanzamt von der Löschung der *****AB_KG***** informiert wurde. Der Firmenbuchgerichtsbeschluss liegt in den Verwaltungsakten auf; er trägt jedoch keinen Eingangsstempel des Finanzamtes. Darauf wurde in der Berufung vom 26.2.2012 (siehe BFG-Verfahren zu RV/7102273/2012) zutreffend hingewiesen.

Aus dem Text des Beschlusses geht nur hervor, dass folgende Eintragung in das Firmenbuch bewilligt wurde:

„FIRMA gelöscht

*****AB_KG*****.

SITZ in

politischer Gemeinde [...]

Generalversammlungsbeschluss vom 18.08.2006 002

Vermögensübernahme gemäß 142 HGB durch 003

*****Bf1*****.

*(FN *****FN_Bf1*****)*

Die Gesellschaft ist aufgelöst und gelöscht.“

Aus dem Text dieses Beschlusses ist nicht ersichtlich, dass es auf Grund einer Einbringung der Anteile der beiden Kommanditisten zur Anwachsung nach § 142 HGB gekommen ist. Vielmehr geht aus dem Beschluss nur hervor, dass das Vermögen der KG von der *****Bf1*****.

übernommen wurde. § 142 UGB setzt lediglich voraus, dass nur noch ein Gesellschafter verbleibt, wobei der Rechtsgrund irrelevant ist; beispielsweise kann der vorletzte Gesellschafter durch Kündigung, durch Veräußerung seines Anteils an den letzten Gesellschafter oder etwa auch durch die Ausübung eines vereinbarten Übernahmerechts ausscheiden (vgl *Koppensteiner/Auer in Straube/Ratka/Rauter*, UGB I⁴ § 142 Anm 4). Schon daraus ist ersichtlich, dass der Anwendungsbereich des § 142 UGB (oder im Jahr 2005: § 142 HGB) nicht auf Einbringungen beschränkt war.

Erst aus dem Generalversammlungsbeschluss vom 18.8.2006, welcher dem Firmenbuchbeschluss jedoch nicht beigelegt war, geht hervor, dass es einen Sacheinlagevertrag mit Stichtag 31.12.2005 geben muss.

Im Ergebnis hatte das Finanzamt im September 2006 auf Grund der Übermittlung des Firmenbuchbeschlusses noch keine Kenntnis von der Einbringung sämtlicher Mitunternehmeranteile.

Die Feststellung, dass die Beschwerdeführer nicht wussten, dass das Firmenbuchgericht das Finanzamt im Zuge der Löschung der *****AB_KG***** über die Eintragung der Löschung im


Firmenbuch informierte, ergibt sich aus den Ausführungen in der Beschwerde vom 26.2.2012, die letztlich mit Beschluss des BFG vom 4.4.2022, RV/7102273/2012 erledigt wurde.

Die Feststellungen zur Feststellungserklärung 2005 gründen sich auf den in Papierform vorhandenen Akteninhalt des Finanzamtes, in den das Bundesfinanzgericht – nach elektronischer Nachreichung der Unterlagen durch das Finanzamt – Einsicht genommen hat. Aus dem Eingangsstempel ist ersichtlich, dass die Erklärung erst im Juni 2008 beim Finanzamt eingelangt ist.

Die Feststellungen zum Bericht über die Außenprüfung sowie zu den Adressierungen der Erledigungen vom 28.7.2008 und 27.1.2012 gründen sich einerseits auf die Angaben im Beschluss des Bundesfinanzgerichts vom 4.4.2022, RV/7102273/2012 und andererseits auf die Einsichtnahme in diese Erledigungen.

Eine Suche mit dem Firmenwortlaut „**Bf1a**“ ergab im Firmenbuch kein Ergebnis.

Nach der Rechtsmittelbelehrung der Erledigung vom 11.8.2022 findet sich folgende elektronische Signatur:

 Bundesministerium Finanzen	Unterzeichner	V [REDACTED] S [REDACTED]
	Datum/Zeit-UTC	2022-08-11T14:13:00+02:00
	Prüfinformation	Informationen zur Prüfung der elektronischen Signatur finden Sie unter: https://www.signaturpruefung.gv.at
Hinweis	Dieses mit einer qualifizierten elektronischen Signatur versehene Dokument hat gemäß Art. 25 Abs. 2 der Verordnung (EU) Nr. 910/2014 vom 23. Juli 2014 ("eIDAS-V0") die gleiche Rechtswirkung wie ein handschriftlich unterschriebenes Dokument.	

Aus dem Aufdruck des BMF-Logos ist zu schließen, dass diese Signatur unter Verwendung eines Dienstausweises, wie ihn die Mitarbeiter des Bundesministeriums für Finanzen und seiner nachgeordneten Dienststellen haben, verwendet wurde.

Rechtsslage

§ 96 BAO lautet:

§ 96. (1) Alle schriftlichen Ausfertigungen der Abgabenbehörden müssen die Bezeichnung der Behörde enthalten sowie mit Datum und mit der Unterschrift dessen versehen sein, der die Erledigung genehmigt hat. An die Stelle der Unterschrift des Genehmigenden kann, soweit nicht in Abgabenvorschriften die eigenhändige Unterfertigung angeordnet ist, die Beglaubigung treten, dass die Ausfertigung mit der genehmigten Erledigung des betreffenden Geschäftstückes übereinstimmt und das Geschäftstück die eigenhändig beigesetzte Genehmigung aufweist.

(2) Ausfertigungen, die mittels automationsunterstützter Datenverarbeitung erstellt werden, wozu jedenfalls auch Ausfertigungen in Form von mit einer Amtssignatur gemäß § 19 E-Government-Gesetz versehenen elektronischen Dokumenten zählen, bedürfen weder einer Unterschrift noch einer Beglaubigung und gelten, wenn sie weder eine Unterschrift noch eine Beglaubigung aufweisen, als durch den Leiter der auf der Ausfertigung bezeichneten Abgabenbehörde genehmigt. Ausfertigungen in Form von Ausdrucken von mit einer Amtssignatur versehenen elektronischen Dokumenten oder von Kopien solcher Ausdrücke brauchen keine weiteren Voraussetzungen erfüllen.

§ 303 BAO lautet (auszugsweise):

2. Wiederaufnahme des Verfahrens.

§ 303. (1) Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn

- a) der Bescheid durch eine gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder*
- b) Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, oder*
- c) der Bescheid von Vorfragen (§ 116) abhängig war und nachträglich über die Vorfrage von der Verwaltungsbehörde bzw. dem Gericht in wesentlichen Punkten anders entschieden worden ist, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.*

§ 307 BAO lautet:

§ 307. (1) Mit dem die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheid ist unter gleichzeitiger Aufhebung des früheren Bescheides die das wiederaufgenommene Verfahren abschließende Sachentscheidung zu verbinden. Dies gilt nur, wenn dieselbe Abgabenbehörde zur Erlassung beider Bescheide zuständig ist.

(3) Durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat.

§ 19 E-Government-Gesetz lautet:

Amtssignatur

§ 19. (1) Die Amtssignatur ist eine fortgeschrittene elektronische Signatur oder ein fortgeschrittenes elektronisches Siegel, deren Besonderheit durch ein entsprechendes Attribut im Signaturzertifikat oder Zertifikat für elektronische Siegel ausgewiesen wird.

(2) Die Amtssignatur dient der erleichterten Erkennbarkeit der Herkunft eines Dokuments von einem Verantwortlichen des öffentlichen Bereichs. Sie darf daher ausschließlich von diesem Verantwortlichen des öffentlichen Bereichs unter den näheren Bedingungen des Abs. 3 bei der elektronischen Unterzeichnung und bei der Ausfertigung der von ihm erzeugten Dokumente verwendet werden.

(3) Die Amtssignatur ist im Dokument durch eine Bildmarke, die der Verantwortliche des öffentlichen Bereichs im Internet als die seine gesichert veröffentlicht hat, sowie durch einen Hinweis im Dokument, dass dieses amtssigniert wurde, darzustellen. Die Informationen zur Prüfung der elektronischen Signatur oder des elektronischen Siegels sind vom Verantwortlichen des öffentlichen Bereichs bereitzustellen.

§ 20 E-Government-Gesetz lautet:

Beweiskraft von Ausdrucken

§ 20. Ein auf Papier ausgedrucktes elektronisches Dokument einer Behörde hat die Beweiskraft einer öffentlichen Urkunde (§ 292 der Zivilprozessordnung - ZPO, RGBl. Nr. 113/1895), wenn das elektronische Dokument mit einer Amtssignatur versehen wurde. Die Amtssignatur muss durch Rückführung des Dokuments aus der ausgedruckten in die elektronische Form prüfbar oder das Dokument muss durch andere Vorkehrungen der Behörde verifizierbar sein. Das Dokument hat einen Hinweis auf die Fundstelle im Internet, wo das Verfahren der Rückführung des Ausdrucks in das elektronische Dokument und die anwendbaren Prüfmechanismen enthalten sind, oder einen Hinweis auf das Verfahren der Verifizierung zu enthalten.

Die Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend Dienstaussweise (BGBl. II Nr. 11/2006 idgF) lautet (auszugsweise)

Anwendungsbereich

§ 1. Diese Verordnung ist auf alle Bediensteten des Bundesministeriums für Finanzen und seiner nachgeordneten Dienststellen anzuwenden.

Dienstaussweis

[...]

§ 3. [...]

(2) Auf dem Dienstaussweis erhalten alle Ressortbediensteten ein qualifiziertes Signaturzertifikat mit Schlüsselpaar zur Erstellung sicherer elektronischer Signaturen gemäß Art. 3 Z 12 der Verordnung (EU) Nr. 910/2014 über elektronische Identifizierung und Vertrauensdienste für elektronische Transaktionen im Binnenmarkt und zur Aufhebung der Richtlinie 1999/93/EG, ABl. Nr. L 257 vom 28.08.2014 S. 73, in der Fassung der Berichtigung ABl. Nr. L 155 vom 14.06.2016 S. 44, und zusätzlich ein vom Signaturzertifikat unabhängiges einfaches Zertifikat mit Geheimhaltungsschlüsselpaar. Auf dem Dienstaussweis wird bei der Ausgabe auch die Personenbindung gemäß § 4 E-Government-Gesetz, BGBl. I Nr. 10/2004, zuletzt geändert durch das Bundesgesetz BGBl. I Nr. 50/2016, eingetragen. Der Dienstaussweis ist daher auch zur Identifikation bei der Anmeldung am PC und bei IT-Verfahren zu verwenden.

§ 4. Aktiven Bediensteten des Bundesministeriums für Finanzen und seiner nachgeordneten Dienststellen ist zum Nachweis Ihrer dienstlichen Verwendung nach Maßgabe der nachfolgenden Bestimmungen ein Dienstaussweis (Anlage 1) auszustellen, sofern dienstliche Gründe nicht entgegenstehen.

Artikel 3 Verordnung (EU) Nr. 910/2014 (e-IDAS Verordnung) lautet auszugsweise:

Begriffsbestimmungen

Für die Zwecke dieser Verordnung gelten die folgenden Begriffsbestimmungen:

[...]

10. "Elektronische Signatur" sind Daten in elektronischer Form, die anderen elektronischen Daten beigefügt oder logisch mit ihnen verbunden werden und die der Unterzeichner zum Unterzeichnen verwendet.

11. "Fortgeschrittene elektronische Signatur" ist eine elektronische Signatur, die die Anforderungen des Artikels 26 erfüllt.

12. "Qualifizierte elektronische Signatur" ist eine fortgeschrittene elektronische Signatur, die von einer qualifizierten elektronischen Signaturerstellungseinheit erstellt wurde und auf einem qualifizierten Zertifikat für elektronische Signaturen beruht.

Artikel 25 Verordnung (EU) Nr. 910/2014 (e-IDAS Verordnung) lautet:

Rechtswirkung elektronischer Signaturen

(1) Einer elektronischen Signatur darf die Rechtswirkung und die Zulässigkeit als Beweismittel in Gerichtsverfahren nicht allein deshalb abgesprochen werden, weil sie in elektronischer Form vorliegt oder weil sie die Anforderungen an qualifizierte elektronische Signaturen nicht erfüllt.

(2) Eine qualifizierte elektronische Signatur hat die gleiche Rechtswirkung wie eine handschriftliche Unterschrift. (3) Eine qualifizierte elektronische Signatur, die auf einem in einem Mitgliedstaat ausgestellten qualifizierten Zertifikat beruht, wird in allen anderen Mitgliedstaaten als qualifizierte elektronische Signatur anerkannt.

§ 12 UmgrStG idF 161/2005 lautet auszugsweise

*Artikel III
Einbringung
Anwendungsbereich*

§ 12. (1) Eine Einbringung im Sinne dieses Bundesgesetzes liegt 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, für sich allein einen positiven Verkehrswert besitzt. Der Einbringende hat im Zweifel die Höhe des positiven Verkehrswertes durch ein begründetes Gutachten eines Sachverständigen nachzuweisen.

(2) Zum Vermögen zählen nur

[...]

2. Mitunternehmeranteile, das sind Anteile an Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind, wenn sie zu einem Stichtag eingebracht werden, zu dem eine Bilanz (§ 4 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes 1988) der Mitunternehmerschaft vorliegt, an der die Beteiligung besteht,

[...]

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

§ 13 Abs 1 UmgrStG idF BGBl I 161/2005 lautet:

Einbringungsstichtag

§ 13. (1) Einbringungsstichtag ist der Tag, zu dem das Vermögen mit steuerlicher Wirkung auf die übernehmende Körperschaft übergehen soll. Der Stichtag kann auch auf einen Zeitpunkt vor Unterfertigung des Einbringungsvertrages rückbezogen werden. In jedem Fall ist innerhalb einer Frist von neun Monaten nach Ablauf des Einbringungsstichtages (§ 108 der Bundesabgabenordnung)

- die Anmeldung der Einbringung im Wege der Sachgründung bzw. einer Kapitalerhöhung zur

Eintragung in das Firmenbuch und

- in den übrigen Fällen die Meldung der Einbringung bei dem gemäß § 58 der Bundesabgabenordnung für die übernehmende Körperschaft zuständigen Finanzamt

vorzunehmen. Erfolgt die Anmeldung oder Meldung nach Ablauf der genannten Frist, gilt als Einbringungsstichtag der Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages, wenn dies innerhalb einer Frist von neun Monaten nach Ablauf des Ersatzstichtages (§ 108 BAO) dem gemäß § 58 der Bundesabgabenordnung für die übernehmende Körperschaft zuständigen Finanzamt gemeldet wird und die in § 12 Abs. 1 genannten Voraussetzungen auf den Ersatzstichtag vorliegen. Erfolgt die Einbringung in eine im Ausland ansässige übernehmende Körperschaft, für die bis zur Einbringung kein inländisches Finanzamt zuständig ist, tritt an die Stelle der vorgenannten Behörden das für den Einbringenden zuständige Wohnsitz-, Sitz- oder Lagefinanzamt.

§ 6 Z 14 lit b EStG 1988 idF BGBl I 161/2005 lautet:

Bewertung

§ 6. Für die Bewertung der einzelnen Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens gilt folgendes:

[...]

14. a) [...]

b) Die Einlage oder die Einbringung von Wirtschaftsgütern und sonstigem Vermögen in eine Körperschaft (§ 1 des Körperschaftsteuergesetzes 1988) gilt als Tausch im Sinne der lit. a, wenn sie nicht unter das Umgründungssteuergesetz fällt oder das Umgründungssteuergesetz dies vorsieht. Die Einbringung von (Teil)Betrieben, Mitunternehmer- und Kapitalanteilen im Sinne des § 12 Abs. 2 des Umgründungssteuergesetzes ist auf den nach dem Umgründungssteuergesetz maßgeblichen Einbringungsstichtag zu beziehen.

Rechtliche Beurteilung

Bescheiderlassung

Die Bezeichnung mehrerer bescheidmäßiger Absprüche (zB über die Wiederaufnahme des Verfahrens und über Sachentscheidung) unter der einheitlichen Bezeichnung "Bescheid" (sogenannter "Sammelbescheid") ist zulässig (VwGH 15.3.1988, 87/14/0073).

Ein Bescheid ist ein individueller, hoheitlicher, im Außenverhältnis ergehender und normativer (rechtsgestaltender oder rechtsfeststellender) Verwaltungsakt. Gemäß § 93 Abs 2 BAO ist jeder schriftliche Bescheid ausdrücklich als solcher zu bezeichnen.

Die für alle schriftlichen Ausfertigungen einer Abgabenbehörde in § 96 BAO normierten Voraussetzungen (Bezeichnung der Behörde, Datum, Unterschrift/Beglaubigung) gelten auch für schriftliche Bescheide. Ausfertigungen, die mittels automationsunterstützter

Datenverarbeitung erstellt werden, bedürfen weder einer Unterschrift noch einer Beglaubigung und gelten, wenn sie weder eine Unterschrift noch eine Beglaubigung aufweisen, als durch den Leiter der auf der Ausfertigung bezeichneten Abgabenbehörde genehmigt. § 96 Abs 2 BAO stellt klar, dass zu solchen Ausfertigungen jedenfalls auch Ausfertigungen in Form von mit einer Amtssignatur gemäß § 19 E-Government-Gesetz versehenen elektronischen Dokumenten zählen. Aus § 20 E-Government-Gesetz ergibt sich schließlich, dass ein auf Papier ausgedrucktes elektronisches Dokument einer Behörde die Beweiskraft einer öffentlichen Urkunde hat, wenn das elektronische Dokument mit einer Amtssignatur versehen wurde.

Das Merkmal einer eigenhändigen Unterschrift stellt nur nach Maßgabe des § 96 BAO neben der Bezeichnung der Behörde und dem Spruch ein unverzichtbares Merkmal eines Bescheides dar (vgl VwGH 21.12.2005, 2004/14/0111). Hingegen bedürfen Ausfertigungen, die mittels automationsunterstützter Datenverarbeitung erstellt wurden, weder einer Unterschrift noch einer Beglaubigung und gelten, wenn sie weder eine Unterschrift noch eine Beglaubigung aufweisen, als durch den Leiter der auf der Ausfertigung bezeichneten Abgabenbehörde genehmigt. Im Erkenntnis vom 29.5.2015, 2012/17/0197 hat der Verwaltungsgerichtshof mit Verweisen auf ältere Rechtsprechung festgehalten, dass bei einem Bescheid, der eine Registernummer des Datenverarbeitungsregisters mit der näheren Kennzeichnung "DVR" aufweist, erkennbar ist, dass die gegenständliche Ausfertigung mittels automationsunterstützter Datenverarbeitung erstellt wurde und ihr daher auch ohne Unterschrift oder Beglaubigung Bescheidcharakter zukommt. Darüber hinaus liegt nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs eine automationsunterstützte Datenverarbeitung bereits bei Erstellung von Bescheiden unter Zuhilfenahme eines bloßen Textverarbeitungssystems vor (vgl VwGH 9.12.1992, 91/13/0204; VwGH 29.5.2015, 2012/17/0197).

Mit dem Steuerreformgesetz 2020 (BGBl. I Nr. 103/2019) wurde § 96 BAO novelliert. Dazu ist in den Erläuterungen folgendes (auszugsweise) festgehalten:

"[...]

In Abs. 2 werden die bisherigen Sonderregelungen für automationsunterstützt erstellte Ausfertigungen übernommen und um eine Klarstellung für mit einer Amtssignatur gemäß § 19 E-Government-Gesetz versehene Ausfertigungen erweitert. Nach der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs sind bereits unter Zuhilfenahme eines bloßen Textverarbeitungssystems hergestellte Schriftstücke als mittels automationsunterstützter Datenverarbeitung erstellt anzusehen (z.B. VwGH 09.12.1992, 91/13/0204; 29.05.2015, 2012/17/0197).

[...]

Liegen mittels automationsunterstützter Datenverarbeitung erstellte Ausfertigungen in Form von Ausdrucken vor, gelten diese (wie schon bisher) nach der Grundregel des § 96 als vom Behördenleiter genehmigt. Abweichend von dieser Grundregel wird für Ausfertigungen in Form

von Ausdrucken von mit einer Amtssignatur versehenen elektronischen Dokumenten sowie für Kopien solcher Ausdrücke - im Gleichklang mit § 280 Abs. 1 lit. f BAO, [...] - eine Sonderregelung geschaffen: Diese Ausfertigungen brauchen keine weiteren Voraussetzungen zu erfüllen, weil sie einerseits (weitere) Ausfertigungen einer bereits genehmigten elektronischen Erledigung darstellen und ihnen andererseits eine erhöhte Beweiskraft nach Maßgabe des § 20 E-Government-Gesetz zukommt. Für automationsunterstützt erstellte Ausfertigungen, die vor Inkrafttreten dieser Sonderregelung erstellt wurden, ist selbstverständlich die Genehmigungsfiktion aufgrund der bisher bestehenden Regelung des § 96 anzuwenden."

Aus den Gesetzesmaterialien ergibt sich nun, dass sich der Gesetzgeber der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs angeschlossen und gegenteilige Literaturmeinungen (vgl zB *Denk*, AVR 2020, 51) nicht aufgegriffen hat.

Der Bescheid vom 11.8.2022 weist keine "DVR"-Nummer auf. Auf Grund der Datenschutz-Grundverordnung (Verordnung (EU) 2016/679) vom 25. Mai 2018 bestehen keine DVR-Meldepflichten mehr (vgl Stellungnahme der Datenschutzbehörde 15/SN-331/ME XXV. GP zum Datenschutz-Anpassungsgesetz 2018 BGBl I Nr. 120/2017). Gemäß § 70 Abs 10 Datenschutzgesetz (DSG) trat die Datenverarbeitungsregister-Verordnung 2012 - DVRV 2012, BGBl. II Nr. 257/2012, mit Ablauf des 24. Mai 2018 außer Kraft. Insofern war das Anbringen einer "DVR"-Nummer im Jahr 2022 durch die belangte Behörde weder geboten noch möglich. Folglich muss auf Grund anderer Merkmale beurteilt werden, ob eine Ausfertigung, die mittels automationsunterstützter Datenverarbeitung erstellt wurde, vorliegt. Optisch entspricht die Erledigung vom 11.8.2022 jenem Dokument, das von der belangten Behörde am 27.1.2012 erstellt wurde und noch eine DVR-Nummer aufwies.

Allerdings weist das Dokument vom 11.8.2022 eine qualifizierte elektronische Signatur einer Organwalterin der belangten Behörde auf. In der Verordnung des BMF betreffend Dienstaussweise ist festgehalten, dass grundsätzlich jeder Mitarbeiter einen Dienstaussweis erhalten soll, der sich zur Erstellung sicherer elektronischer Signaturen eignet (§ 3 Abs 2 BGBl. II Nr. 11/2006 idGF). Eine solche elektronische Signatur kann nur dann auf einem Dokument angebracht werden, wenn "Daten" vorliegen, zumal Artikel 3 Z 10 e-IDAS-VO vorsieht, dass es sich bei elektronischen Signaturen um "Daten in elektronischer Form" handelt, die anderen elektronischen Daten beigefügt werden (siehe auch *Bauer* in AVR 2021, 92). Art 25 e-IDAS-VO sieht zwar vor, dass eine qualifizierte elektronische Signatur die gleiche Rechtswirkung wie eine handschriftliche Unterschrift aufweist. Diese Vorschrift wird sich jedoch nur auf das Vorliegen der elektronischen Daten, die durch Validierungsdienste (vgl Art 32 ff e-IDAS-VO) überprüft werden können, beziehen. Insofern muss das Dokument dem Empfänger auch in der Form von Daten - also elektronisch - zugehen. Dies erfolgte jedoch nicht und ist auch im Anwendungsbereich der BAO (außer für Landes- und Gemeindeabgaben, für die der 3. Abschnitt des ZustG auch anwendbar sein kann - siehe § 98a BAO) nicht vorgesehen.

Bei einem Ausdruck eines Dokuments (Daten), das elektronisch signiert wurde, liegen keine Daten mehr vor, die überprüfbar wären. Eine dem § 20 E-Government-Gesetz entsprechende Bestimmung, wonach auch ein auf Papier ausgedrucktes elektronisches Dokument dieselbe Rechtswirkung aufweist, wenn das elektronische Dokument mit einer (qualifizierten elektronischen) Signatur versehen wurde, existiert nicht.

Allerdings ist aus dem (erfolgreichen) Abringen einer qualifizierten elektronischen Signatur zu schließen, dass die Ausfertigung mittels automationsunterstützter Datenverarbeitung erstellt worden sein musste.

Das Finanzamt hat zwar sowohl im Bescheid vom 11.8.2022 als auch in der Beschwerdevorentscheidung die (ehemalige) Komplementärin als „***Bf1***“ bezeichnet. Allerdings bestand selbst bei der Empfängerin und Beschwerdeführerin kein Zweifel, dass – wie in der Beschwerde auch angeführt – die „***Bf1***“ angesprochen werden sollte.

Es liegt somit eine behördliche Erledigung vor, die mittels automationsunterstützter Datenverarbeitung erstellt wurde, keine rechtswirksame Unterschrift aufweist, aber gem § 96 Abs 2 BAO als vom Leiter der Abgabenbehörde genehmigt gilt und durch Zustellung auch rechtlich in Existenz getreten ist.

Wiederaufnahme des Feststellungsverfahrens

Gem. § 303 Abs 1 lit b BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Sofern die Beschwerdeführer in ihrer Beschwerde auf das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 7.5.2019, RV/7101420/2019 verweisen und ausführen, dass sich eine wiederholte Wiederaufnahme auf andere Tatsachen und Beweismittel beziehen muss, die erst nach Verfügung der ersten Wiederaufnahme neu hervorgekommen waren, ist dem zunächst zu entgegnen, dass auch in dieser Entscheidung davon ausgegangen wird, dass eine abermalige Wiederaufnahme hinsichtlich eines Abgabenverfahrens zulässig sein kann.

Neu hervorgekommene Tatsachen oder Beweismittel, die schon vor Erlassung des das wieder aufzunehmende Verfahren abschließenden Bescheides bestanden haben, aber erst nach diesem Zeitpunkt bekannt wurden (*nova reperta*), kommen als tauglicher Wiederaufnahmsgrund in Betracht (*Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO3 § 303 Anm 14; *Ritz/Koran*, BAO⁷ § 303 Tz 30).

Eine Einschränkung einer weiteren Wiederaufnahme des Verfahrens auf Grund von neu hervorgekommenen Tatsachen oder Beweismittel auf solche Tatsachen oder Beweismittel, die erst nach der zuvor durchgeführten (und mangels ausreichender Begründung aufgehobenen) Wiederaufnahme des Verfahrens hervorgekommen sind, lässt sich aus der höchstgerichtlichen

Rechtsprechung wohl nicht ableiten (vgl. *Lenneis* in AVR 2022, 73; *Brennsteiner* in *Fischerlehner/Brennsteiner*, BAO I³ § 303 Rz 5). Darüber hinaus hat der Verwaltungsgerichtshof wiederholt darauf hingewiesen, dass es am Finanzamt liegt, ob es etwa von der Rechtsmittelbehörde entdeckte andere Wiederaufnahmsgründe aufgreift und zu einer (auch) neuerlichen Wiederaufnahme heranzieht (zB VwGH 29.1.2015, 2012/15/0153). Eine Einschränkung auf solche Wiederaufnahmegründen, die erst nach der angefochtenen Wiederaufnahme hervorgekommen wären, ist nicht ersichtlich.

Zum Vorbringen der Beschwerdeführer, dass auch ein Nichtbescheid eine gewisse Bedeutung habe, wobei die Entscheidung des BFG vom 28.10.2021, RV/6100291/2013 angeführt wurde, ist festzuhalten, dass es in dieser Entscheidung nicht um die Frage der Zulässigkeit einer Wiederaufnahme, sondern um die Frage gegangen ist, ob ein als Bescheid nichtiges Dokument, das dem beabsichtigten Empfänger zugekommen ist, eine Verlängerung der Verjährung bewirken kann. Diese Frage wurde bejaht, weil als Verlängerungshandlung jede nach außen gerichtete Amtshandlung in Betracht kommt, die auf die Geltendmachung des Abgabenspruchs abzielt, wobei es nicht einmal erforderlich ist, dass der Abgabenschuldner davon Kenntnis hat (VwGH 25.5.2022, Ra 2022/15/0001).

Soweit in der Beschwerde hinsichtlich des Wiederaufnahmebescheides ein Verjährungseinwand erhoben wird, ist darauf hinzuweisen, dass Grundlagenbescheide (z.B. Feststellungsbescheide gemäß § 188 BAO) ohne Bedachtnahme auf Verjährungsfristen erlassen werden können, weil – wie die belangte Behörde in der Beschwerdevorentscheidung bereits hingewiesen hat – nach § 207 Abs 1 BAO nur das Recht, eine Abgabe festzusetzen, der Verjährung unterliegt. Die Frage der Verjährung ist erst im Zusammenhang mit einer Abgabensatzung zu beurteilen (vgl. VwGH 22.2.2007, 2006/14/0018; VwGH 10.9.2020, Ro 2019/15/0181).

Schließlich wenden die Beschwerdeführer ein, dass im vorliegenden Fall in der Bescheidbegründung in keiner Weise dargelegt wird, um welchen Prüfungsbericht es sich handeln soll, auf den in verwiesen wurde. Zu diesem Einwand ist zunächst festzuhalten, dass das Finanzamt zur Begründung des Wiederaufnahmebescheides auf den Betriebsprüfungsbericht oder die Niederschrift verweisen kann (vgl. zuletzt VwGH 22.4.2022, Ra 2020/13/0025 mwN). Aus dem angefochtenen Bescheid ist neben der Steuernummer (23 – ***Str.Nr._KG***) auch das konkrete Jahr (2005) mehrmals genannt. Die Wiederaufnahme bezieht sich – laut Spruch des angefochtenen Bescheides – auf das „Verfahren hinsichtlich der Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für 2005“. Die Niederschrift und der Bericht vom 14.12.2011, der an die „***AB_KG***“ gerichtet ist und als Gegenstand und Zeitraum der Prüfung unter anderem „Einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung 2005 – 2006“ nennt, enthält unter der Überschrift „Prüfungsabschluss“ den Hinweis, dass sich in der Tz. 3 Feststellungen hinsichtlich der Gewinnfeststellung befinden, die eine Wiederaufnahme des Feststellungsverfahrens erforderlich machten. Ein weiterer Außenprüfungsbericht, der sich mit

der Einkünftefeststellung der inzwischen gelöschten ***AB_KG*** befasst, ist nicht ersichtlich. Darüber hinaus enthält sogar der Bericht über die Außenprüfung bei der ***Bf1*** (also bei der Komplementärin) in der Tz. 2 einen Hinweis auf die Prüfung bei der Mitunternehmerschaft. Insofern ist für das Bundesfinanzgericht sehr wohl nachvollziehbar, auf welchen Außenprüfungsbericht die belangte Behörde verwiesen hat.

Das Bundesfinanzgericht hat, sofern die Bescheidausführungen des wiederaufnehmenden Finanzamtes mangelhaft sind, ausgehend von einem vom Finanzamt herangezogenen Wiederaufnahmegrund, diesen zu prüfen und zu würdigen und gegebenenfalls erforderliche Ergänzungen vorzunehmen (vgl. VwGH 17.4.2008, 2007/15/0062). Die Ergänzung einer mangelhaften Begründung der auf Grund der Feststellungen einer abgabenbehördlichen Prüfung ergangenen Wiederaufnahmebescheide in Richtung der tatsächlich vom Finanzamt herangezogenen Wiederaufnahmegrundlagen stellt kein unzulässiges Auswechseln von Wiederaufnahmegründen dar (vgl. VwGH 13.10.2022, Ro 2022/15/0016, mwN). Eine solche Ergänzung ist jedoch gar nicht nötig, zumal durch den Verweis auf den Bericht über die Außenprüfung und die darin angeführten Verweise auf eine bestimmte Textziffer eindeutig ersichtlich ist, welche „Sache“ den Tatsachenkomplex für die Wiederaufnahme bilden soll.

In diesem Zusammenhang ist zunächst darauf hinzuweisen, dass die Höhe der stillen Reserven und damit die Höhe eines Veräußerungsgewinns erst im Zuge der Außenprüfung im Jahr 2011 dem Finanzamt bekannt geworden ist – unabhängig von der Frage, ob es den allgemeinen Lebenserfahrungen entspricht, dass sich in unbeweglichen Wirtschaftsgütern stille Reserven begründen. Die konkrete Höhe einer solchen stillen Reserve war dem Finanzamt vor der Außenprüfung jedenfalls unbekannt. Zum Beschwerdepunkt, dass das Ermessen falsch oder gar nicht geübt wurde ist noch anzufügen, dass Einkünfte in Höhe von über € 130.000 weder absolut noch relativ geringfügig sind und das Absehen von einer Wiederaufnahme eines Verfahrens, wie es in der Erledigung des BFG vom 12.4.2021, RV/7100736/2020 geschildert wird (auf welche die Beschwerdeführer verweisen), im Wesentlichen nicht mit einer langen Verfahrensdauer, sondern von mehreren Verfahrensfehlern beeinflusst war.

Die Übertragung aller Kommanditanteile auf eine Komplementär-GmbH mit dem Ergebnis einer Umgründung der GmbH & Co KG in eine GmbH unterliegt § 142 Abs 1 UGB sowie – in ihrem (zeitlichen) Anwendungsbereich– der Vorgängerbestimmung des § 142 HGB (*Drapela/Knechtl/Moser/Wagner*, SWK-Spezial: Die Feststellungserklärung 2022 (2023), 36 mwN). Eine Geschäftsübernahme gemäß § 142 UGB bewirkt die Vollbeendigung der Personengesellschaft, deren Geschäft durch den übernehmenden Gesellschafter ohne Liquidation fortgeführt wird.

Als Bescheidadressat der ersten Erledigung des Finanzamtes vom 28.7.2008 war – genauso wie in den Erledigungen vom 27.1.2012 die „***AB_KG***“ genannt, die zu diesem Zeitpunkt nicht mehr existent war. Ist eine Erledigung an eine vollbeendete KG adressiert, liegt kein Bescheid

vor. Somit konnte - wie auch die Erledigung vom 27.1.2012 (siehe BFG 4.4.2022, RV/7102273/20112) – auch die Erledigung vom 28.7.2008 (beabsichtigter Einkünftefeststellungsbescheid 2005) nicht in rechtliche Existenz treten. Vielmehr ist die eingereichte Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften für das Jahr 2005 weder durch die Dokumente vom 28.7.2008 noch vom 27.1.2012 einer bescheidmäßigen Erledigung zugeführt worden.

Die Wiederaufnahme des Verfahrens durch die Abgabenbehörde führt zur gänzlichen Beseitigung jenes Bescheides, der das nunmehr wiederaufgenommene Verfahren seinerzeit zum Abschluss brachte (VwGH 22.5.2014, 2013/15/0142). Damit eine Wiederaufnahme nach § 303 BAO dem Grunde nach überhaupt in Betracht gezogen werden kann, muss "ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren" vorliegen. Genau ein solcher Abschluss des – vermeintlich wiederaufgenommenen – Verfahrens, das allenfalls mit dem Einlangen der Feststellungserklärung 2005 in Gang gesetzt wurde, fehlt jedoch. Der bekämpfte Wiederaufnahmebescheid, der an die ehemaligen Gesellschafter der Mitunternehmerschaft gerichtet ist und ihnen auch zugestellt wurde und damit rechtlich in Existenz getreten ist, erfüllt nicht die in § 303 BAO genannten Voraussetzung, wonach ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren vorliegen muss (vgl. *Ritz/Koran*, BAO⁷ § 307 Tz 4. Insofern war der Beschwerde Folge zu geben und der Bescheid über die Wiederaufnahme ersatzlos aufzuheben (siehe auch BFG 3.1.2018, RV/2101838/2016; BFG 8.2.2022, RV/3100399/2019).

Der Wiederaufnahmebescheid und der neue Sachbescheid sind zwei Bescheide, die jeder für sich einer Beschwerde zugänglich sind. Gemäß § 307 Abs 3 BAO tritt durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheides das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat. Durch die Beseitigung des Wiederaufnahmebescheides wird wegen des unlösbaren rechtlichen Zusammenhanges auch der im wiederaufgenommenen Verfahren erlassene Sachbescheid seiner Wirksamkeit beraubt, weil ohne Wiederaufnahme darf ein solcher nicht ergehen. Wird jener aufgehoben, ist auch der mit ihm verbunden ergangene Sachbescheid aus dem Rechtsbestand beseitigt (VwGH 5.9.2012, 2012/15/0062). Der alte Sachbescheid, dessen Rechtskraft durch die Wiederaufnahme durchbrochen war, lebt sodann wieder auf (vgl. VwGH 28.2.2012, 2009/15/0170). Daraus folgt, dass eine erfolgreiche Wiederaufnahme die Rechtskraft jenes Bescheides, der das wiederaufgenommene Verfahren zum Abschluss brachte, beseitigt.

Im beschwerdegegenständlichen Sachverhalt konnte jedoch kein „alter“ Sachbescheid wieder aufleben, weil es vor der angefochtenen Erledigung vom 11.8.2022 gar keinen Sachbescheid gab. Eine Rechtskraftdurchbrechung als Voraussetzung für einen „neuen“ Sachbescheid war somit nicht nötig. Liegt ein anhängiges, nicht abgeschlossenes Steuerverfahren vor, muss ein Wiederaufnahmebescheid ins Leere gehen und ohne Wirkung bleiben. Die Aufhebung eines solchen wirkungslosen Wiederaufnahmebescheides kann jedoch nicht die Rechtsfolgen des § 307 Abs 3 BAO nach sich ziehen (vgl. VwGH 28.10.2008, 2006/15/0102; BFG 8.2.2022,

RV/3100399/2019). Beim Einkünftefeststellungsbescheid 2005 vom 11.8.2022 handelt es sich daher um den Erstbescheid.

Einkünftefeststellung 2005

Mitunternehmer ist, wer an einer betriebsführenden Personengesellschaft beteiligt ist und diese Beteiligung eine Rechtsstellung vermittelt, die dem Inhaber eines Einzelunternehmens gleichkommt oder deren Eigenschaft im Unternehmensrecht gedeckt ist. Kommanditisten sind grundsätzlich Mitunternehmer, wenn deren Stellung dem Regelstatut des UGB bzw zumindest den zwingenden gesetzlichen Bestimmungen des UGB über die KG entspricht (*Steinhauser in Wiesner/Grabner/Knechtl/Wanke*, EStG § 23 Anm 95 und 107).

Gemäß § 12 UmgrStG können Mitunternehmeranteile (sohin Vermögen iSd § 12 Abs 2 UmgrStG) auf Grund eines schriftlichen Vertrages und einer Einbringungsbilanz auf eine übernehmende Körperschaft übertragen werden. Der Notariatesakt vom 18.8.2006 enthält sowohl einen Sacheinlagevertrag als auch eine Einbringungsbilanz zum 31.12.2005. Die Einbringung von Kommanditanteilen aller Kommanditisten einer Gesellschaft mbH & Co KG in die Komplementärgesellschaft gegen Übernahme von Geschäftsanteilen kann eine zulässige Sacheinlage sein (OGH 18.6.2020, 5Ob74/20y). Dem Erfordernis des § 12 Abs. 2 Z 2 UmgrStG, dass zum Einbringungsstichtag eine Bilanz der Mitunternehmerschaft vorliegt, wird durch die Bilanz der KG entsprochen (VwGH 29.3.2017, Ra 2015/15/0034). Eine Einbringung nach § 12 Abs 1 UmgrStG setzt jedenfalls voraus, dass gewisses Vermögen auf Grund eines Einbringungsvertrages und einer Einbringungsbilanz gem § 15 UmgrStG übertragen wird. Gem § 15 UmgrStG ist die Einbringungsbilanz zum Einbringungsstichtag aufzustellen und dem für die übernehmende Körperschaft zuständigen Finanzamt vorzulegen. Durch das AbgÄG 2005 (BGBl I 161/2005) wurde die Erstellung einer Einbringungsbilanz als Anwendungsvoraussetzung normiert (*Huber/Grün in Wundsam/Zöchling/Huber/Khun*, UmgrStG⁶ § 15 Anm 2). Die Sonderregelungen des UmgrStG zu Einbringungen sind (u.a.) nur dann anwendbar, wenn sowohl eine Stichtagsbilanz als auch eine Einbringungsbilanz vorliegen (VwGH 14.5.2020, Ra 2020/13/0018). Die Stichtagsbilanz dient der Gewinnermittlung und Ergebnisabgrenzung für den Einbringenden bis zum Einbringungsstichtag. Bedeutung kommt der Stichtagsbilanz insbesondere bei Einbringung von Mitunternehmeranteilen zu, weil im Falle der Einbringung eines Mitunternehmeranteiles eine Bilanz der Mitunternehmerschaft auf den Einbringungsstichtag vorliegen muss.

Gemäß § 13 Abs 1 UmgrStG ist der Einbringungsstichtag jener Tag, zu dem das Vermögen mit steuerlicher Wirkung auf die übernehmende Körperschaft übergehen soll. Jedenfalls ist innerhalb von neun Monaten nach Ablauf des Einbringungsstichtages eine Anmeldung beim Firmenbuch oder eine Meldung beim Finanzamt vorzunehmen. Eine Anmeldung zur Eintragung der Einbringung beim Firmenbuch hat bei Sachgründungen bzw. Kapitalerhöhungen zu erfolgen. In allen anderen Fällen hat eine Meldung der Einbringung bei jenem Finanzamt zu

erfolgen, das für die Erhebung der Körperschaftsteuer der übernehmenden Körperschaft zuständig ist. Das Gesetz enthält keine Vorgaben zur Person, die die Meldung vorzunehmen hat (*Furherr in Kofler, UmgrStG*¹¹, § 13 Rz 34). In § 13 Abs 1 UmgrStG finden sich auch keine Ausführungen über den (Mindest)Inhalt einer solchen Meldung. Allerdings werden die zuständigen Stellen, gegenüber denen die Meldung (Finanzamt) bzw. Anmeldung (Firmenbuch) zu erfolgen hat, in Form einer Aufzählung beschrieben. Soll eine Sachgründung oder Kapitalerhöhung vorgenommen werden, die ins Firmenbuch einzutragen ist, müssen gegenüber dem Firmenbuch wohl jene Angaben gemacht werden, die dafür notwendig sind. Die notwendigen Angaben können wohl nur von einer Person stammen, welche mit der Umgründung befasst ist (zB ein Berater) oder die von der Umgründung betroffen ist (zB die Kommanditisten, die ihren Kommanditanteil in eine Körperschaft einbringen, die Körperschaft oder die Gesellschafter der Körperschaft). Dasselbe muss auch für die Meldung beim Finanzamt gelten. *Hügel in Hügel/Mühlehner/Hirschler, UmgrStG*, § 13 Rz 49 geht davon aus, dass die Angabe des Einbringenden, der übernehmenden Körperschaft, des Einbringungsvermögens sowie des Einbringungsstichtages in der Meldung enthalten sein müssen. Solche Angaben fehlen am Beschluss des Firmenbuchgerichts vom 20.9.2006. *Rabel/Eichinger in Wiesner/Hirschler/Mayr, Handbuch: Umgründungen*²², § 13 Rz 25 verweisen darauf, dass für die Meldung beim Finanzamt die allgemeinen abgabenrechtlichen Vorschriften, insbesondere 85 ff BAO gelten. § 85 Abs 1 BAO sind Anbringen zur Geltendmachung von Rechten oder zur Erfüllung von Verpflichtungen grundsätzlich schriftlich einzureichen. § 85 Abs 4 BAO enthält eine Regelung, wie vorzugehen ist, wenn ein Anbringen nicht vom Abgabepflichtigen selbst vorgebracht wird und sich der Einschreiter nicht durch eine Vollmacht ausweisen kann. Sofern das Firmenbuchgericht das Finanzamt von der Löschung der KG in Kenntnis gesetzt hat, ist es beim Finanzamt nicht für die Beschwerdeführer eingeschritten und kann insofern nicht als Einschreiter hinsichtlich der Meldung nach § 13 UmgrStG angesehen werden.

Bestätigt wird diese Auffassung dadurch, dass die Beschwerdeführer in ihrer Eingabe vom 26.2.2012 (Berufung gegen die „Bescheide“ vom 27.1.2012, die Gegensand des Verfahrens des BFG-Beschlusses vom 4.4.2022, RV/7102273/2012) selbst ausführen, dass sie erst im Rahmen einer Akteneinsicht im Zuge der Betriebsprüfung im Jahr 2011 davon Kenntnis erlangten, dass der Beschluss des Firmenbuchgerichts vom 20.9.2006 auch dem Finanzamt zugekommen ist. Auch wenn gesetzlich nicht vorgegeben ist, welche Person die Meldung zu erstatten hat, so muss aus der Meldung jedenfalls hervorgehen, dass es sich um eine Meldung einer Einbringung handelt und dass mit dieser Meldung die Finanzbehörde von der Einbringung verständigt wird. Diese Ansicht wird auch von den Beschwerdeführern in ihrer Beschwerde vom 11.9.2022 vertreten. Weder aus dem Text des Beschlusses vom 20.9.2006 noch aus der Intention der Mitteilung einer Löschung einer Personengesellschaft im Firmenbuch kann auf eine Meldung iSd § 13 UmgrStG geschlossen werden.

Gemäß § 13 Abs 1 UmgrStG gilt bei einer Meldung nach Ablauf der Frist von neun Monaten nach Ablauf des Einbringungsstichtages, ersatzweise der Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages als Einbringungsstichtag. Auch für den Ersatzstichtag ist Voraussetzung, dass die Meldung innerhalb von neun Monaten nach Ablauf des Ersatzstichtages dem zuständigen Finanzamt gemeldet wurde und die in § 12 Abs 1 UmgrStG genannten Voraussetzungen (Einbringungsbilanz und Stichtagsbilanz) auf den Ersatzstichtag vorliegen.

Am 7.11.2006 erfolgte zwar eine Meldung einer Einbringung; allerdings behandelt diese Meldung nicht die Einbringung von Mitunternehmensanteilen, sondern die Einbringung der „***AB_KG***“ mit „Rückwirkung zum 1.1.2006“. Aus dem Vermögen einer Mitunternehmerschaft können – abgesehen vom Gesamtbetrieb – auch Teilbetriebe, Mitunternehmeranteile oder Kapitalanteile nach Art III in eine Körperschaft eingebracht werden (vgl *Rabel/Ehrke-Rabel/Eichinger in Wiesner/Hirschler/Mayr, Umgründungen: Handbuch*²², § 12 Rz 71). Somit ist aus der Meldung nicht ersichtlich, wer (welche Person) was (welches Vermögen) einbringen will.

Selbst wenn man davon ausgeht, dass mit dem Schreiben vom 7.11.2006 die Einbringung der Anteile der Kommanditisten in die ***Bf1*** gemeldet wurde, kann dies zu keiner Rückwirkung auf den 31.12.2005 mehr führen, weil die diesbezügliche Frist mit 30.9.2006 abgelaufen ist. Die Meldung vom 7.11.2006 könnte allerdings dazu führen, dass die Einbringung auf den Ersatzstichtag – somit auf den 18.8.2006 als Tag des Vertragsabschlusses – zu beziehen ist. Voraussetzung dafür ist unter anderem eine Einbringungsbilanz und eine Stichtagsbilanz vom 18.8.2006. Da die Beschwerdeführer (auch mangels Kenntnis des Übermittels des Firmenbuchbeschlusses an die belangte Behörde) im November 2006 bereits gewusst hatten, dass die Meldung wegen Ablaufs der neun-Monats-Frist verspätet ist, wären bereits entsprechende Dispositionen zu treffen gewesen. Spätestens seit dem Ersuchen um Ergänzung vom 20.5.2009, in dem die belangte Behörde ausdrücklich auf das Versäumen der Frist hingewiesen hatte, wissen die Beschwerdeführer von der Verspätungsproblematik und der diesbezüglichen Rechtsauffassung der belangten Behörde. Dennoch wurden die erforderlichen Bilanzen zum Ersatzstichtag nie vorgelegt. Damit kommt auch ein Ersatzstichtag nicht in Betracht.

Langt die Meldung beim Finanzamt außerhalb der Frist verspätet ein und wird eine Sanierungsmöglichkeit (Ersatzstichtag) nicht wahrgenommen, unterliegt die Einbringung dem allgemeinen Steuerrecht (zB *Walter, Umgründungssteuerrecht*⁶ (2006) Rz 372; UFS 5.3.2008, RV/0727-L/05; *Furherr in Kofler, UmgrStG*¹¹, § 13 Rz 34).

Mit der Einbringung ihrer Mitunternehmeranteile haben die Kommanditisten ihre bisherige Rechtsstellung als Mitunternehmer aufgegeben, sodass es zu einer Mitunternehmeranteilsveräußerung kommt, auf die ggf die Begünstigungsvorschriften des EStG anzuwenden sind (vgl *Zangerl-Reiter in Wiesner/Grabner/Knechtl/Wanke, EStG* § 6 Anm 115). Beim Tausch von Wirtschaftsgütern liegt jeweils eine Anschaffung und eine Veräußerung

vor. Es liegt somit einerseits eine Veräußerung des eingelegten Wirtschaftsguts und andererseits im Fall der Einlage ohne Kapitalerhöhung eine Wertsteigerung bestehender Gesellschaftsanteile (und Erhöhung ihrer Anschaffungskosten) vor (VwGH 13.12.2021, Ra 2021/15/0106).

Die Erläuterungen zur Regierungsvorlage 266 BlgNR XVIII GP, 42 zum Umgründungssteuergesetz und zur Neufassung des § 6 Z 14 EStG legen dar, dass sich die zwingende Anwendung des Tauschgrundsatzes auch auf die Einbringung von (Teil)Betrieben, Mitunternehmer- und Kapitalanteilen im Sinne des § 12 des Umgründungssteuergesetzes, bezieht, sofern die Voraussetzungen des Art. III nicht gegeben sind oder der Einbringende von der in Art. III vorgesehenen Aufwertungsoption Gebrauch macht; in diesen Fällen liege eine (Teil)Betriebsveräußerung oder Mitunternehmer- oder Kapitalanteilsveräußerung vor, auf die gegebenenfalls die Begünstigungsvorschriften des EStG anzuwenden sind. Auch in diesen Fällen ist daher eine Buchwertfortführung nicht mehr gedeckt und es erscheint allerdings systematisch und aus Gründen der Verwaltungsökonomie gerechtfertigt, die steuerliche Wirksamkeit auf die im Umgründungssteuergesetz geltenden Regeln zu beziehen. Kommt Art. III UmgrStG nicht zur Anwendung, richtet sich die Beurteilung des Einbringungsvorgangs nach dem allgemeinen Steuerrecht. Nach § 6 Z 14 lit b EStG 1988 stellt die Einbringung einen Tauschvorgang dar, der als Veräußerung und Anschaffung zu behandeln ist, sodass es zur Aufdeckung der im eingebrachten Vermögen enthaltenen stillen Reserven und damit zur Gewinnrealisierung kommt. § 6 Z 14 lit b letzter Satz EStG 1988 sieht vor, dass die (missglückte) Einbringung von (Teil)Betrieben, Mitunternehmer- und Kapitalanteilen im Sinne des § 12 Abs 2 UmgrStG auf den nach dem UmgrStG maßgeblichen Einbringungsstichtag zu beziehen (vgl VwGH 29.3.2017, Ra 2015/15/0034; VwGH 25.6.2014, 2009/13/0154). Auf Grund der ausdrücklichen gesetzlichen Regelung des heranzuziehenden Stichtages, zu der es auch Rechtsprechung gibt, auf die zu verweisen ist, war dem Vorbringen der Vertreter der Beschwerdeführer nicht zu folgen.

Mit der Einbringung ihrer Mitunternehmeranteile ohne Anwendbarkeit von Art III UmgrStG haben die Kommanditisten ihre bisherige Rechtsstellung als Mitunternehmer aufgegeben; somit ist von einem "Ausscheiden" der Kommanditisten im Sinne des § 24 Abs 2 letzter Satz EStG 1988 auszugehen. Erfüllt daher die Einbringungen (Art III UmgrStG) nicht die steuerlichen Anwendungsvoraussetzungen des UmgrStG kommt es zwingend zu einer Besteuerung der stillen Reserven im Rahmen von Veräußerungsgewinnen (vgl *Stiastny* in *Wiesner/Grabner/Knechtl/Wanke*, EStG § 24 Anm 205). Bei der Veräußerung und Aufgabe eines Mitunternehmeranteiles ergibt sich der entsprechende Anteil aus dem Verhältnis der vertraglichen Kapitalbeteiligung (vgl *Stiastny* in *Wiesner/Grabner/Knechtl/Wanke*, EStG § 24 Anm 152). Ein Steuerpflichtiger, der einen anteiligen Freibetrag nach § 24 Abs 4 EStG 1988 geltend machen will, muss dies bereits in der Feststellungserklärung angeben (vgl *Drapela/Knechtl/Moser/Wagner*, SWK-Spezial: Die Feststellungserklärung 2022 (2023), 50

mwN und 208; VwGH 26.1.2023, Ro 2022/15/0006). Ein solcher Antrag wurde auch in der mündlichen Verhandlung nicht gestellt.

Die Beschwerde war daher abzuweisen.

Zustellung:

Die steuerliche Vertretung hat in der mündlichen Verhandlung bekannt gegeben, dass keine Zustellvollmacht mehr besteht. Die Bestellung eines Vertreters (auch zum Zustellungsbevollmächtigten) muss im jeweiligen Verfahren geltend gemacht werden (VwGH 28.6.2012, 2010/16/0275). Da gegenüber dem Bundesfinanzgericht kein neuer Zustellbevollmächtigter bekannt gegeben wurde, hat die Zustellung unmittelbar an die Beschwerdeführer zu erfolgen.

Revisionszulassung

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.

Aus dem Erkenntnis vom 28.10.2008, 2006/15/0102, lässt sich ableiten, dass eine (wiederholte) Wiederaufnahme dann ins Leere geht und keine Wirkung entfaltet, wenn auf Grund einer zuvor rechtskräftig gewordenen Wiederaufnahmeverfügung ein anhängiges Abgabenverfahren vorlag und die Wiederaufnahme daher ins Leere ging. Eine Aufhebung eines solchen nicht wirksamen Wiederaufnahmebescheides zieht nicht die Rechtsfolge nach § 307 BAO nach sich. Höchstgerichtliche Rechtsprechung zur Frage, ob die in § 307 Abs 3 BAO normierte Rechtsfolge auch dann unterbleibt, wenn es gar kein Verfahren gab, das wiederaufzunehmen war, weil das Feststellungsverfahren nie durch Bescheid abgeschlossen wurde, ist nicht ersichtlich. Die ordentliche Revision war daher zuzulassen.

Wien, am 5. April 2024