

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Wolfgang Freilinger in der Beschwerdesache Bf, Adresse, vertreten durch Dr. Gerald Büger Wirtschaftstreuhand- und Steuerberatung GmbH, über die Beschwerde vom 9. Oktober 2011 gegen die Bescheide des Finanzamtes Braunau Ried Schärding vom 9. September 2011 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 2006 und betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2006, St.Nr. 000/0001, zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden ersatzlos aufgehoben.

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

## Entscheidungsgründe

### Sachverhalt

Die Berufungswerberin (nunmehrige Beschwerdeführerin, im Folgenden kurz als Bf. bezeichnet) war Kommanditistin der Bf.GmbH & Co KG und erzielte aus dieser Beteiligung Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

In der am 29. Oktober 2007 elektronisch eingebrachten Einkommensteuererklärung für das Jahr 2006 erklärte die Bf. Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 191.096,62 Euro.

Im **Einkommensteuerb escheid 2006** vom 31. Oktober 2007 stellte das Finanzamt Braunau Ried Schärding die Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärungsgemäß in Höhe von € 191.096,62 und den Gesamtbetrag der Einkünfte in Höhe von € 203.607,38 fest. Von diesen Einkünften wurden € 172.907,70 mit dem Durchschnittssteuersatz von 45,67% und € 30.599,68 mit dem Hälftesteuersatz von 22,84% besteuert. Die Einkommensteuer für das Jahr 2006 wurde mit € 85.496,20 festgesetzt.

Im Zuge der Überprüfung der Einbringung der Mitunternehmeranteile des E (Ehegatte der Bf.) und der Bf (Bf.) in die Bf.Beteiligungs GmbH gemäß Art. III UmgrStG stellte sich der nunmehr strittige Nachversteuerungstatbestand heraus.

In einer amtsinternen Mitteilung des Finanzamtes Braunau Ried Schärding vom 12. Juli 2011 wurde u.a. zu § 12 UmgrStG festgehalten:

Rechtzeitigkeit: Meldung an Finanzamt am 28.9.2007

Vorgang: Einbringung von Mitunternehmeranteilen

Stichtag: 31.12.2006

übernehmende Gesellschaft: Bf.GmbH

Gesellschafter: E 13.8.1978

Einbringungsbilanz: zum 31.12.2006

Schlussbilanz: zum 31.12.2006

Buchwertfortführung

Gesellschaftsrechte: Gewährung neuer Anteile § 19 (1), Hälfte in bar und Rest

Sacheinlage

Vermögen: Mitunternehmeranteil gem. § 12

Liegenschaften: keine, sind im Sonderbetriebsvermögen

Verkehrswert: positiv, da positives Kapital

Beteiligungsverhältnis: 50% (neue GmbH)

Bilanzstichtag: 31.12.

Vertrag: vom 27.9.2007

Entnahmen: variables Kapital gem. § 16 (5) Z 3 / 4

Verluste: keine

Zu beachten:

§ 11a EStG: Durch die Entnahmen nach § 16 Abs. 5 UmgrStG (bar + BG und Verbindlichkeiten) kommt es zu einer eigenkapitalabfallbedingten Nachversteuerung (s. Rz 1267a UmgrStrR, UFS RV/0990-L/09 vom 7.6.2011, Jakom-Kommentar, EStR zu Rz 37 zu § 11a EStG). Nachversteuerung 2006.

Im **berichtigten Einkommensteuerb escheid 2006** vom 15. Juli 2011 (Berichtigung gem. § 293b BAO) wurden gegenüber dem Bescheid vom 31.10.2007 unverändert die Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von € 191.096,62 und der Gesamtbetrag der Einkünfte in Höhe von € 203.607,38 festgestellt. Der Durchschnittssteuersatz von 45,87% wurde hingegen auf das gesamte zu versteuernde Einkommen in Höhe von € 203.607,38 angewandt. Nach § 11a EStG 1988 wurde folgende Nachversteuerung vorgenommen:

Aus dem Jahr 2004 wurden € 30.575,80 mit einem Hälftesteuersatz von 21,64% und aus dem Jahr 2005 wurden € 31.363,30 mit einem Hälftesteuersatz von 22,62% versteuert. Für das Jahr 2004 ergab sich dadurch eine zusätzliche Einkommensteuer von € 6.616,60 und für das Jahr 2005 eine solche von € 7.094,38.

Die Einkommensteuer für das Jahr 2006 wurde insgesamt in Höhe € 106.189,95 festgesetzt.

In der Bescheidbegründung wurde ausgeführt, dass sich für das Jahr 2006 auf Grund des Eigenkapitalabfalles keine Begünstigung gemäß § 11a EStG 1988 mehr ergeben habe. In der gesonderten Bescheidbegründung wurde ausgeführt:

*„Im Zusammenhang mit der Einbringung des Mitunternehmeranteiles in die GmbH zum 31.12.2006 wurden Entnahmen (variables Kapitalkonto) i.S.d. § 15 Abs. 5 UmgrStG getätigt. Diese Entnahmen führen zu einer eigenkapitalabfallbedingten Nachversteuerung i.S.d. § 11a EStG 1988. Diese Nachversteuerung wurde bisher nicht vorgenommen. Rückwirkende Entnahmen und Einlagen i.S.d. § 16 Abs. 5 Z 1 und 2 EStG 1988 gelten als am Einbringungsstichtag getätigt und wirken sich bei der Einkommensermittlung des Einbringenden im Einbringungsjahr auf § 11a EStG 1988 aus. (s. auch Rz 1267a UmgrStR).“*

*Gem. § 13 Abs. 1 UmgrStG ist Einbringungsstichtag der Tag, zu dem das Vermögen mit steuerlicher Wirkung auf die übernehmende Körperschaft übergehen soll. Gemäß § 14 Abs. 1 UmgrStG endet bei der Einbringung von Betrieben und Teilbetrieben für das eingebrachte Vermögen das Wirtschaftsjahr des Einbringenden mit dem Einbringungsstichtag.*

*Gem. § 14 Abs. 2 UmgrStG sind die Einkünfte des Einbringenden hinsichtlich des einzubringenden Vermögens so zu ermitteln, als ob der Vermögensübergang mit Ablauf des Einbringungsstichtages erfolgt wäre. Gem. § 18 Abs. 1 Z 5 UmgrStG gilt § 14 Abs. 2 UmgrStG mit Beginn des dem Einbringungsstichtag folgenden Tages, soweit u.a. in § 16 Abs. 5 UmgrStG keine Ausnahmen vorgesehen sind. Gem. § 16 Abs. 5 UmgrStG können Entnahmen und Einlagen, die in der Zeit zwischen dem Einbringungsstichtag und dem Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages getätigt werden, an Stelle der Erfassung als Verrechnungsforderung oder -verbindlichkeit gegenüber der übernehmenden Körperschaft zurückbezogen werden. Diese Vorgänge gelten als mit Ablauf des Einbringungsstichtages getätigt, wenn sie in der Einbringungsbilanz durch den Ansatz einer Passivpost für Entnahmen oder einer Aktivpost für Einlagen berücksichtigt werden. Die entsprechende Passivpost (variables Kapitalkonto) wurde in der Einbringungsbilanz zum 31.12.2006 angesetzt. Diese Entnahmen führen zu einer eigenkapitalabfallbedingten Nachversteuerung i.S.d. § 11a EStG 1988 im Wirtschaftsjahr 2006.“*

Mit Eingabe vom 15. August 2011 erhob die Bf. durch ihren Vertreter **Berufung** gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2006 vom 15. Juli 2011 und beantragte die ersatzlose Aufhebung des angefochtenen Bescheides.

Der Vertreter machte inhaltliche und formelle Mängel geltend. Zu den formellen Mängeln führte er aus, dass nach **§ 293b BAO** die Abgabenbehörde von Amts wegen einen Bescheid nur insoweit berichtigen könne, als seine Rechtswidrigkeit auf der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen beruhe. Die Voraussetzungen für die Anwendungen des **§ 293b BAO seien nicht gegeben, da eine offensichtliche Unrichtigkeit nicht vorliege.**

Zu den inhaltlichen Mängeln vertrat der Vertreter die Auffassung, dass eine (unbare) Entnahme in den gegebenen Vorgängen nicht zu erblicken sei und daher eine Nachversteuerung nach § 11a EStG 1988 nicht zu erfolgen habe.

Mit **Berufungsvorentscheidung** gemäß § 276 Abs. 1 BAO vom 9. September 2011 änderte das Finanzamt Braunau Ried Schärding den angefochtenen Bescheid (berichtigter Einkommensteuerbescheid 2006 vom 15.7.2011) ab und setzte die Einkommensteuer für das Jahr 2006 (wie im Einkommensteuerbescheid 2006 vom 31.10.2007) in Höhe von € 85.496,20 fest.

Ebenfalls mit **Bescheid vom 9. September 2011** nahm das Finanzamt Braunau Ried Schärding das Verfahren betreffend Einkommensteuer 2006 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf.

In der Bescheidbegründung wurde ausgeführt:

*Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gem. § 303 Abs. 4 BAO, weil Tatsachen und Beweismittel neu hervorgekommen sind, die im abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht worden sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbei geführt hätte. Die Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das Interesse der Behörde an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung das Interesse auf Rechtsbeständigkeit, und die Auswirkungen können nicht als geringfügig angesehen werden.*

*Die neuen Tatsachen ergaben sich aus der Zurückbehaltung (Verschiebung) von Vermögens teilen (Mitunternehmensanteil) auf Grund der Einbringung gem. Art.III UmgrStG zum 31.12.2006, was zu einer eigenkapitalabfallbedingten Nachversteuerung gem. § 11a EStG 1988 führte. Sie waren zum Zeitpunkt der Erlassung des Erstbescheides der Abgabenbehörde noch nicht bekannt.*

Ebenfalls am 9. September 2011 erließ das Finanzamt Braunau Ried Schärding neuerlich einen **Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2006**. Dieser Bescheid entsprach im Wesentlichen dem gem. § 293b BAO berichtigten Einkommensteuerbescheid 2006 vom 15. Juli 2011.

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb wurden in Höhe von € 191.096,62 und der Gesamt betrag der Einkünfte in Höhe von € 203.507,38 festgestellt. Der Durchschnittssteuersatz von 45,67% wurde auf das gesamte zu versteuernde Einkommen in Höhe von € 203.507,38 angewandt. Folgende Nachversteuerung wurde nach § 11a EStG 1988 vorgenommen:

Aus dem Jahr 2004 wurden € 30.575,80 mit einem Hälftesteuersatz von 21,64% und aus dem Jahr 2005 wurden € 31.363,30 mit einem Hälftesteuersatz von 22,62% versteuert. Für das Jahr 2004 ergab sich dadurch eine zusätzliche Einkommensteuer von € 6.616,60 und für das Jahr 2005 eine solche von € 7.094,38.

Die Einkommensteuer für das Jahr 2006 wurde insgesamt in Höhe € 106.189,95 festgesetzt.

In der gesondert zugestellten Begründung führte die Abgabenbehörde aus:

*„Im Zusammenhang mit der Einbringung des Mitunternehmeranteiles in die GmbH zum 31.12.2006 wurden Entnahmen (variables Kapitalkonto) i.S.d. § 15 Abs. 5 UmgrStG getätigt. Diese Entnahmen führen zu einer eigenkapitalabfallbedingten Nachversteuerung i.S.d. § 11a EStG 1988. Diese Nachversteuerung wurde bisher nicht vorgenommen.“*

*Rückwirkende Entnahmen und Einlagen i.S.d. § 16 Abs. 5 Z 1 und 2 EStG 1988 gelten als am Einbringungsstichtag getätigt und wirken sich bei der Einkommensermittlung des Einbringenden im Einbringungsjahr auf § 11a EStG 1988 aus. (s. auch Rz 1267a UmgrStR).*

*Gem. § 13 Abs. 1 UmgrStG ist Einbringungsstichtag der Tag, zu dem das Vermögen mit steuerlicher Wirkung auf die übernehmende Körperschaft übergehen soll. Gemäß § 14 Abs. 1 UmgrStG endet bei der Einbringung von Betrieben und Teilbetrieben für das eingebrachte Vermögen das Wirtschaftsjahr des Einbringenden mit dem Einbringungsstichtag.*

*Gem. § 14 Abs. 2 UmgrStG sind die Einkünfte des Einbringenden hinsichtlich des einzubringenden Vermögens so zu ermitteln, als ob der Vermögensübergang mit Ablauf des Einbringungsstichtages erfolgt wäre. Gem. § 18 Abs. 1 Z 5 UmgrStG gilt § 14 Abs. 2 UmgrStG mit Beginn des dem Einbringungsstichtag folgenden Tages, soweit u.a. in § 16 Abs. 5 UmgrStG keine Ausnahmen vorgesehen sind. Gem. § 16 Abs. 5 UmgrStG können Entnahmen und Einlagen, die in der Zeit zwischen dem Einbringungsstichtag und dem Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages getätigt werden, an Stelle der Erfassung als Verrechnungsforderung oder -verbindlichkeit gegenüber der übernehmenden Körperschaft zurückbezogen werden. Diese Vorgänge gelten als mit Ablauf des Einbringungsstichtages getätigt, wenn sie in der Einbringungsbilanz durch den Ansatz einer Passivpost für Entnahmen oder einer Aktivpost für Einlagen berücksichtigt werden. Die entsprechende Passivpost (variables Kapitalkonto) wurde in der Einbringungsbilanz zum 31.12.2006 angesetzt. Diese Entnahmen führen zu einer eigenkapitalabfallbedingten Nachversteuerung i.S.d. § 11a EStG 1988 im Wirtschaftsjahr 2006.“*

Mit Eingabe vom 9. Oktober 2011 erhab die Bf. durch ihren Vertreter **Berufung** gegen den Einkommensteuerbescheid 2006 vom 9. September 2011 und gegen den Wiederaufnahmbescheid betreffend Einkommensteuer 2006 vom 9. September 2011. Sie beantragte die ersatzlose Aufhebung der angefochtenen Bescheide. Gleichzeitig beantragte sie gemäß § 272 Abs. 2 BAO die Entscheidung durch den gesamten

Berufungssenat und gemäß § 274 Abs. 1 BAO die Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Gegen den Bescheid betreffend die **Wieder aufnahme des Verfahrens** führte der Vertreter aus, dass die Voraussetzungen für die Anwendung des § 303 Abs. 4 BAO nicht gegeben seien. Hinsichtlich der Tatbestandsvoraussetzung des Hervorkommens neuer Tatsachen sei nach der Rechtsprechung maßgebend, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen sei, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können (Hinweis auf Ritz, BAO). Maßgeblich sei letztendlich die Aktenkundigkeit dieser Tatsachen (Hinweis auf Stoll, BAO). Keinesfalls diene die Wiederaufnahme dazu, bloß die Folgen einer unzutreffenden rechtlichen Würdigung eines offen gelegten Sachverhaltes zu beseitigen (Hinweis auf Ritz, BAO).

Im vorliegenden Fall sei der Sachverhalt der Zurückbehaltung des variablen Verrechnungskontos und des Sonderbetriebsvermögens vor Erlassung des Erstbescheides aktenkundig. Dies ergebe sich aus folgendem zeitlichen Ablauf: 29.9.2007 Anzeige der Umgründung unter Beilage des Gesellschaftsvertrages und der Einbringungsbilanzen. Sowohl im Gesellschaftsvertrag (= Sacheinlagevertrag) als auch in den Einbringungsbilanzen war die Zurückbehaltung der variablen Kapitalkonten und des Sonderbetriebsvermögens klar dokumentiert. Obwohl für die Zurückbehaltung oder Verschiebung von Wirtschaftsgütern der einfache Nichtansatz in der Einbringungsbilanz ausreichen würde, wurde diese Zurückbehaltung in der Einbringungsbilanz im Rahmen einer Herleitung des Einbringungskapitals detailliert dargestellt.

29.10.2007 Einreichung der Einkommensteuererklärung 2006

31.10.2007 Veranlagung der Einkommensteuer 2006 (Erstbescheid)

Die Tatsache der Zurückbehaltung von Vermögensteilen war also der Behörde zum Zeitpunkt der Erlassung des Erstbescheid nachweislich bekannt. Die Voraussetzungen für die Wiederaufnahme des Verfahrens lägen nicht vor.

Gegen den **Einkommensteuer b escheid 2006** vom 9. September 2011 brachte der Vertreter vor:

*Eine Nachversteuerung der in Anspruch genommenen begünstigten Besteuerung für nicht entnommenen Gewinn hat gemäß § 11a Abs. 3 EStG dann zu erfolgen, wenn in einem der folgenden sieben Wirtschaftsjahre unter Außerachtlassung eines Verlustes das Eigenkapital sinkt.*

*Eine Verminderung des Eigenkapitals kann – außer durch den hier ausdrücklich ausgeschlossenen Verlust – demnach nur durch Entnahme erfolgen. Im vorliegenden Fall wurden anlässlich der Einbringung eines Teiles des Mitunternehmeranteiles das Sonderbetriebsvermögen sowie das variable Kapitalkonto beim verbleibenden Mitunternehmeranteil belassen. Dabei liegt ein Fall des § 16 Abs. 5 Z 4 UmgrStG vor. Eine (unbare) Entnahme ist in diesen Vorgängen nicht zu erblicken (Hinweis auf BMF 7.10.2002, ARD 5329/24/2002, Wiesner/ Schwarzinger in SWK 9/2001, S. 311).*

*Dafür spricht auch der Wortlaut des § 16 Abs. 5 Z 4 UmgrStG. Die darin ermöglichte Verschiebe technik wird im Gegensatz zu den Z 1 bis 3 des Abs. 5 ausdrücklich nicht als „Entnahme“ oder „Einlage“ bezeichnet, sondern als „Vorgang“.*

*Auch die ratio legis des § 11a Abs. 3 EStG spricht dafür, dass es sich bei Anwendung der Verschiebetechnik um keine Entnahme im Sinne dieser Bestimmung handelt. Durch den Nachversteuerungstatbestand soll bewirkt werden, dass der nicht entnommene Gewinn für längere Zeit der betrieblichen Sphäre zur Verfügung steht und nicht zeitnah in die Privat sphäre überführt wird. Bei den übrigen Tatbeständen des § 16 Abs. 5 UmgrStG liegt auch tatsächlich eine Entnahme im Sinne einer Auszahlung bzw. Einräumung einer jederzeit auszahlbaren Verrechnungsverbindlichkeit vor. Die hat zwangsläufig eine Verminderung des Eigenkapitals zur Folge. Bei Anwendung der Verschiebetechnik § 16 Abs. 5 Z 4 UmgrStG bleibt die Summe des Eigenkapitals des eingebrachten und des verbleibenden Mitunter nehmer anteiles unverändert. Konsequenterweise würde erst dann eine Nachversteuerung eintreten, wenn im Nachversteuerungszeitraum Entnahmen zu Lasten des variablen Kapitalkontos erfolgten.*

Anschließend verwies der Vertreter auszugsweise auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes 2011/15/0029 vom 24.2.2011:

*„§ 11a Abs. 1 EStG legt den Anstieg des Eigenkapitals mit dem Betrag fest, um den der Gewinn die „Entnahmen (§ 4 Abs. 1)“ übersteigt, wobei „Einlagen (§ 4 Abs. 1)“ insoweit von den Entnahmen abzuziehen sind, als sie betriebs notwendig sind. Entnahmen und Einlagen i.S.d. § 4 Abs. 1 EStG 1988 sind privat veranlasste Minderungen bzw. Mehrungen des Betriebsvermögens (vgl. Hofstätter/Reichel, Tz 162ff zu § 4 Abs. 1 EStG 1988).“*

In der vorausgegangenen UFS-Entscheidung werde ausgeführt: „*Nach mittlerweile herrschender Ansicht sind Entnahmen nach Art. III § 16 Abs. 5 Z 1 und 2 UmgrStG (...) auf Grund ihrer Rückwirkung auf den Einbringungstichtag als Entnahmen im Sinne des § 11a EStG zu werten.*“ Damit seien ausdrücklich nur rückwirkende Vermögensänderungen gemäß § 16 Abs. 5 Z 1 und 2 UmgrStG, nicht jedoch solche gemäß Z 4 angesprochen.

Zur Auffassung der in Rz 1267 UmgrStR beschriebenen Verwaltungspraxis führte der Vertreter aus, dass dort gerade der umgekehrte Fall als Entnahme angesehen werde, nämlich wenn aus dem verbleibenden Teilbetrieb Vermögensteile in den einzubringenden Teilbetrieb verschoben würden. Beim vorliegenden Sachverhalt gehe es jedoch um die Verschiebung vom einzubringenden in den verbleibenden Mitunternehmeranteil. Davon abgesehen erscheine diese Richtlinienauffassung aufgrund der bereits angeführten Argumente nicht systemkonform.

Die in der Bescheidbegründung angeführte Kommentierung in Jakom/ Kanduth-Kristen EStG, beschränke sich auf die kommentarlose Wiedergabe der Einkommensteuerrichtlinien. Doch diese sprächen ausdrücklich nur von Entnahmen einschließlich rückbezogener Entnahmen. Vorgänge gemäß § 16 Abs. 5 Z 4 UmgrStG seien davon offensichtlich nicht umfasst.

Mit **Vorlagebericht** vom 24. Oktober 2011 legte das Finanzamt Braunau Ried Schärding die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Zur Wiederaufnahme des Verfahrens führte die Abgabenbehörde ergänzend aus, dass das Hervorkommen von Tatsachen oder Beweismittel aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen ist und nicht aus der anderer Verfahren, in denen diese Tatsachen oder Beweismittel möglicherweise erkennbar waren.

Da die Berufung am 31. Dezember 2013 noch unerledigt war, war sie vom Bundesfinanzgericht als Beschwerde im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Mit **Ergänzungsvorhalt** vom 5. April 2018 wies das Bundesfinanzgericht die Bf. darauf hin, dass in den vom Finanzamt Braunau Ried Schärding vorgelegten Veranlagungsakten (Einkommensteuerakt zu St.Nr. 000/0002) sich weder der erwähnte Gesellschaftsvertrag noch die Einbringungsbilanzen befanden, sondern lediglich die in der Beilage übermittelte amtsinterne Mitteilung vom 12. Juli 2011. Sie wurde aufgefordert, den erwähnten Gesellschaftsvertrag und die Einbringungsbilanzen vorzulegen sowie zur übermittelten amtsinternen Mitteilung vom 12. Juli 2011 Stellung zu nehmen.

Als Antwort übermittelte der Vertreter der Bf. eine Kopie der Anzeige der Umgründung vom 29. September 2007 sowie den Gesellschaftsvertrag vom 27. September 2007, die Einbringungsbilanz zum 31.12.2006 und die Schlussbilanz zum 31.12.2006.

Zu den Ausführungen in der amtsinternen Mitteilung vom 12.07.2011 führte er aus, dass er bereits in der Berufung (nunmehr Beschwerde) vom 09.10.2011 hinreichend Bezug genommen habe.

Auf der Anzeige der Umgründung an das Finanzamt war ersichtlich, dass sie für die Bf.GmbH & Co KG, St.Nr. 000/0003, für die Bf.Beteiligungs GmbH, St.Nr. neu, für E (Ehegatte der Bf.), St.Nr. 000/0002 und für Bf (Bf.), St.Nr. 000/0001, erfolgte. Angeschlossen waren der Gesellschafts- und Einbringungsvertrag vom 27. 9.2007 sowie die Schlussbilanz der Bf.GmbH & Co KG zum 31.12.2006 sowie die Einbringungsbilanzen zum 31.12.2006.

Das Bundesfinanzgericht leitete diese Vorhaltsbeantwortung an die Vertreterin des Finanzamtes weiter und wies darauf hin, dass aus dem in den vorgelegten Finanzamtsakten nicht vorhandenen Begleitschreiben hervorgehe, dass der Gesellschaftsvertrag vom 27.9.2007, die Einbringungsbilanz und die Schlussbilanz der Bf.GmbH & Co KG zum 31.12.2006 sehr wohl auch für die Einkommensteuerverfahren des E und der Bf eingereicht wurden. Dass diese Unterlagen möglicherweise nur im Akt der GmbH & Co KG abgelegt worden seien und nicht in den Einkommensteuerakten bedeute, dass dieses Versehen den Beschwerdeführern nicht zur Last gelegt werden könne. Es handle sich somit in den Einkommensteuerverfahren bei diesen Unterlagen um keine neuen Tatsachen bzw. Beweismittel im Sinne des § 303 BAO.

Das Finanzamt wurde daher eingeladen, sich dazu zu äußern bzw. genau zu konkretisieren, welche Tatsachen bzw. Beweismittel in den Einkommensteuerverfahren des E, St.Nr. 000/0002, und der Bf, St.Nr. 000/0001, neu hervorgekommen seien.

Das Finanzamt gab dazu folgende Stellungnahme ab:

*„Die Bf.GmbH & CoKG, StNr. 000/0003 wurde im Bereich der betrieblichen Veranlagung im Team BV21 veranlagt. Der Gesellschaftsvertrag und die Einbringungsbilanz wurden am 28.9.2007 bei der Abgabenbehörde eingereicht. Mit dem Schreiben (siehe Anhang) wurde eine Einbringung gem. Art. III Umgründungssteuergesetz angezeigt.*

*Naturgemäß wurden diese Unterlagen im Veranlagungsakt der Gesellschaft abgelegt.*

*Am 29.10.2007 wurden die Einkommensteuererklärungen für die Bf. elektronisch übermittelt. Die Bf. wurden damals im Bereich der Arbeitnehmerveranlagung (Team AV01) steuerlich geführt. Es handelte sich in beiden Fällen um sogenannte Soforteingabefälle, die ohne nähere Überprüfung (nicht vorgesehen) bereits am nächsten Tag elektronisch freigegeben wurden.*

*Aus RV/0459-I/07: Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist das Neuherkommen von Tatsachen und Beweismitteln stets aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens betreffend die konkrete Abgabe und einen konkreten Zeitraum zu beurteilen, das wieder aufgenommen werden soll (VwGH 19.11.1998, 96/15/0148; VwGH 24.6.2003, 2003/14/0027, 0028; VwGH 18.9.2003, 99/15/0120; VwGH 29.9.2004, 2001/13/0135). Zur Beurteilung der Frage, ob eine Tatsache im Erstverfahren bereits bekannt war, ist damit auf das jeweilige konkrete (Steuer-) Verfahren abzustellen. Das Neuherkommen von Tatsachen oder Beweismitteln nur aus der Sicht der jeweiligen Verfahren ist derart zu beurteilen, dass es darauf ankommt, ob der Abgabenbehörde im wieder aufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wieder aufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können. Es kommt daher nicht auf den Kenntnisstand der Behörde als Gesamtorganisation an, sondern entscheidend ist vielmehr der Kenntnisstand des Organträgers im konkreten (Steuer)Verfahren bei Erlassung des Erstbescheides. Das Neuherkommen von Tatsachen und Beweismitteln im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO bezieht sich somit auf den Wissensstand des jeweiligen Verfahrens und des jeweiligen Veranlagungsjahres (vgl. VwGH 19.3.2002, 97/14/0034; VwGH 20.9.2001, 2000/15/0039; VwGH 29.5.2001, 97/14/0036; VwGH 27.4.2000).*

*Unzählige weitere Erkenntnisse vertreten ebenfalls diese Rechtsansicht.*

*Auch ein allfälliges Verschulden der Behörde an der Nichtausforschung von Sachverhalts-elementen schließt die amtsweegige Wiederaufnahme nach ständiger Rechtsprechung nicht aus.*

*Aus Sicht der Abgabenbehörde liegt daher sehr wohl ein Grund für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vor.“*

Mit Eingabe vom 6. Juni 2018 nahm der Vertreter des Bf. die Anträge auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat und auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurück.

## **Beweiswürdigung**

Die Beweiswürdigung erfolgte aufgrund des von der Abgabenbehörde vorgelegten Veranlagungsaktes sowie des Vorbringens des Bf. und Abgabenbehörde. Gewürdigt wurde insbesondere auch die vom Vertreter am 29. September 2007 übermittelte Anzeige der Umgründung.

## **Rechtslage**

### **Wieder aufnahme des Verfahrens**

Gemäß § 303 Abs. 1 litt. b BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder 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 anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

### **Begünstigte Besteuerung für nicht entnommene Gewinne (§ 11a Abs. 1 EStG 1988)**

Gemäß § 11a Abs. 1 EStG 1988 (Einkommensteuergesetz 1988) können natürliche Personen, die den Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermitteln, den Gewinn, ausgenommen Übergangsgewinne (§ 4 Abs. 10) und Veräußerungsgewinne (§ 24), bis zu dem in einem Wirtschaftsjahr eingetretenen Anstieg des Eigenkapitals, höchstens jedoch 100.000 €, mit dem ermäßigten Steuersatz nach § 37 Abs. 1 versteuern (begünstigte Besteuerung). Der Höchstbetrag von 100.000 Euro steht jedem Steuerpflichtigen im Veranlagungszeitraum nur einmal zu. Der Anstieg des Eigenkapitals ergibt sich aus jenem Betrag, um den der Gewinn, ausgenommen Übergangsgewinne und Veräußerungsgewinne, die Entnahmen (§ 4 Abs. 1) übersteigt. Einlagen (§ 4 Abs. 1) sind nur insoweit zu berücksichtigen, als sie betriebsnotwendig sind.

Sinkt in einem Wirtschaftsjahr innerhalb von sieben Veranlagungsjahren nach der letztmaligen Inanspruchnahme der Begünstigung in sinngemäßer Anwendung des Abs. 1 unter Außerachtlassung eines Verlustes das Eigenkapital, ist nach § 11a Abs. 3 EStG 1988 insoweit eine Nachversteuerung des begünstigten Betrages des zeitlich am weitest zurückliegenden Wirtschaftsjahres vorzunehmen. Dabei gilt:

1. Eine Nachversteuerung unterbleibt insoweit, als sie gedeckt ist in
  - a) begünstigt besteuerten Beträgen ab dem achten Jahr nach Inanspruchnahme der Begünstigung sowie
  - b) Eigenkapitalzuwächsen, die den Veranlagungszeiträumen 2010 bis 2015 zuzurechnen sind.

Beträge nach lit. a bzw. b können nur einmal zum Unterbleiben der Nachversteuerung führen.

2. Die Nachversteuerung hat mit dem Steuersatz gemäß § 37 Abs. 1 des Jahres der Inanspruchnahme der Begünstigung zu erfolgen. Der Nachversteuerungsbetrag erhöht nicht den Gesamtbetrag der Einkünfte.

## **Einbringung von Betriebsvermögen**

Nach § 14 Abs. 1 UmgrStG endet bei der Einbringung von Betrieben und Teilbetrieben für das eingebrachte Vermögen das Wirtschaftsjahr des Einbringenden mit dem Einbringungsstichtag. Dabei ist das Betriebsvermögen mit dem Wert anzusetzen, der sich nach den steuerrechtlichen Vorschriften über die Gewinnermittlung ergibt.

Nach § 14 Abs. 2 UmgrStG sind die Einkünfte des Einbringenden hinsichtlich des einzubringenden Vermögens so zu ermitteln, als ob der Vermögensübergang mit Ablauf des Einbringungsstichtages erfolgt wäre.

Nach § 16 Abs. 5 Z 4 UmgrStG (in der Fassung des AbgÄG 2005, BGBI. I 2005/161) können Wirtschaftsgüter und mit diesen unmittelbar zusammenhängendes Fremdkapital im verbleibenden Betrieb des Einbringenden zurückbehalten oder aus demselben zugeführt werden. Diese Vorgänge gelten durch die Nichtaufnahme bzw. Einbeziehung in die Einbringungsbilanz als mit Ablauf des Einbringungsstichtages getätigten. Einbringende unter § 7 Abs. 3 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 fallende Körperschaften können Wirtschaftsgüter und mit ihnen unmittelbar zusammenhängendes Fremdkapital auch dann zurückbehalten, wenn ein Betrieb nicht verbleibt. Ein unmittelbarer Zusammenhang ist jedenfalls nicht mehr gegeben, wenn die Wirtschaftsgüter am Einbringungsstichtag bereits länger als sieben Wirtschaftsjahre durchgehend dem Betrieb zuzuordnen waren.

Nach dem 3. Teil Z. 11 UmgrStG sind die §§ 12 bis 20 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBI. I Nr. 161/2005, auf Umgründungen anzuwenden, bei denen die Beschlüsse oder Verträge nach dem 31. Jänner 2006 bei dem zuständigen Firmenbuchgericht zur Eintragung angemeldet oder bei dem zuständigen Finanzamt gemeldet werden.

Rz 1267a UmgrStR (Umgründungssteuerrichtlinien) lautet:

Rückwirkende Entnahmen und Einlagen gemäß § 16 Abs. 5 UmgrStG gelten als am Einbringungsstichtag getätigten und wirken sich bei der Einkommensermittlung des Einbringenden im Einbringungsjahr auf § 11a EStG 1988 aus.

## **Erwägungen**

### **Wieder aufnahme des Verfahrens**

Das Hervorkommen von Tatsachen oder Beweismittel ist nach herrschender Lehre aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen (s. Ritz, Kommentar zur Bundesabgabenordnung, § 203 Rz 31 und die dort angeführte Judikatur und Literatur).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. die Erkenntnisse vom 9.7.1997, 96/13/0185, vom 22.3.2000, 99/13/0253, vom 29.5.2001, 97/14/0036, vom 18.9.2003, 99/15/0120, und vom 29.9.2004, 2001/13/0135) ist das Neuherkommen von Tatsachen und Beweismitteln nur aus der Sicht der jeweiligen Verfahren derart zu beurteilen, dass es darauf ankommt, ob der Abgabenbehörde im wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können. Dabei ist das Hervorkommen

neuer Tatsachen oder Beweismittel aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens und nicht aus anderen Verfahren, bei denen diese Tatsachen möglicherweise erkennbar waren, zu beurteilen. Das "Neuhervorkommen" von Tatsachen und Beweismitteln" im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO bezieht sich damit auf den Wissensstand (auf Grund der Abgabenerklärungen und ihrer Beilagen) des jeweiligen Veranlagungsjahres. Entscheidend ist, ob der abgabenfestsetzenden Stelle alle rechtserheblichen Sachverhaltselemente bekannt waren.

In der Berufung gegen den Bescheid betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens bringt die Bf. vor, dass die Tatsache der Zurückbehaltung von Vermögensteilen der Behörde zum Zeitpunkt der Erlassung des Erstbescheides nachweislich bekannt war.

Mit Vorhaltsbeantwortung vom 19. April 2018 legte der Vertreter eine Kopie der Anzeige der Umgründung vom 29. September 2007 sowie den Gesellschaftsvertrag vom 27. September 2007, die Einbringungsbilanz zum 31.12.2006 und die Schlussbilanz zum 31.12.2006 vor. Deutlich war ersichtlich, dass diese Anzeige für die Bf.GmbH & Co KG, St.Nr. 000/0003, für die Bf.Beteiligungs GmbH, St.Nr. neu, für E (Ehegatte der Bf.), St.Nr. 000/0002 und für Bf (Bf.), St.Nr. 000/0001, erfolgte.

Damit ist dokumentiert, dass die Offenlegung der angeführten Unterlagen durch die Bf. nicht nur für die Verfahren der Einkommensfeststellung der Bf.GmbH & Co sowie der Körperschaftsteuer der Bf.Beteiligungs GmbH, sondern eben auch für das Verfahren betreffend die Einkommensteuer für das Jahr 2006 erfolgt ist.

Durch diese erst im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht dargelegte Offenlegung erweist sich die im angefochtenen Bescheid angeführte Begründung der Wiederaufnahmsgründe im Einkommensteuerverfahren als unzulässig.

Die dort angeführten neuen Tatsachen der Zurückbehaltung von Vermögensteilen (Mitarbeiteranteil) auf Grund der Einbringung gem. Art.III UmgrStG zum 31.12.2006 waren dem Finanzamt auch im Einkommensteuerverfahren bekannt. Die rechtliche Folge einer eigenkapitalabfallbedingten Nachversteuerung gem. § 11a EStG 1988 hätte also vom Finanzamt erkannt werden können.

Dass das Finanzamt die für die verschiedenen Verfahren (Einkommensfeststellung, Körperschaftsteuer und Einkommensteuer) eingereichten Unterlagen nur im Veranlagungsakt der Gesellschaft abgelegt hat, nicht aber in den anderen Verfahren auf das Einlangen dieser Unterlagen hingewiesen hat, kann nicht der Bf. angelastet werden. Dem Finanzamt wäre ohne weiteres auch bei sogenannten „Soforteingabefällen“ zumutbar gewesen, bei Einlangen der eingereichten Unterlagen einen „Sperrvermerk“ bis zur Überprüfung dieser Unterlagen im Verfahren der Gesellschaft zu setzen.

Das Verschulden desjenigen, der die Unterlagen (bzw. die entsprechenden Informationen zu einem bestimmten Verfahren) finanzamtsintern nicht weitergeleitet hat, trifft nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes die Organisation der Abgabenbehörde, nicht aber die Bf.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes schließt ein allfälliges Verschulden der Behörde an der Nichtausforschung von Sachverhaltselementen die amtswegige Wiederaufnahme nicht aus. Ein solches behördliches Verschulden ist aber unter Umständen bei der Ermessungsübung zu berücksichtigen (s. Ritz, Kommentar zur Bundesabgabenordnung, § 303 Rz. 33 und die dort angeführte Judikatur).

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes kann ein Verschulden der Behörde an der Nichtausforschung von Sachverhaltselementen nicht mit dem Verschulden einer unterlassenen Weiterleitung von beim Finanzamt im konkreten Verfahren eingelangten Unterlagen gleichgesetzt werden.

Die Ansicht des Finanzamtes, wonach ausschließlich der Kenntnisstand des Organträgers im konkreten (Steuer)Verfahren bei Erlassung des Erstbescheides maßgeblich ist, unabhängig vom Verschulden der unterlassenen Weiterleitung von beim Finanzamt im konkreten Verfahren eingelangten Unterlagen, vermag das Bundesfinanzgericht nicht zu teilen.

Aus den angeführten Gründen war der Beschwerde gegen den Bescheid betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 2006 Folge zu geben und der angefochtene Bescheid ersatzlos aufzuheben.

### **Einkommensteuer b escheid 2006**

Im Einkommensteuerverfahren für das Jahr 2006 war strittig, ob die Zurückbehaltung (Verschiebung) von Vermögensteilen (Mitunternehmensanteil) auf Grund der Einbringung gem. Art.III UmgrStG zum 31.12.2006, zu einer eigenkapitalabfallbedingten Nachversteuerung gem. § 11a EStG 1988 geführt hat.

Da sich nach den obigen Ausführungen zur Wiederaufnahme des Verfahrens ergeben hat, dass die Abgabenbehörde zu einer Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 2006 nicht berechtigt war, war es für die Abgabenbehörde auch nicht zulässig, die strittige Nachversteuerung gem. § 11a EStG 1988 durchzuführen.

Der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2006 war daher ebenfalls Folge zu geben und der angefochtene Einkommensteuerbescheid vom 9. September 2011 ersatzlos aufzuheben.

Mit der Aufhebung des angefochtenen Einkommensteuerbescheides vom 9. September 2011 gehört nunmehr wiederum die Berufungsvorentscheidung vom 9. September 2011 dem Rechtsbestand an, welche dem Einkommensteuerbescheid für 2006 vom 31. Oktober 2007 entspricht.

### **Zulässigkeit einer Revision**

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

bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Strittig war insbesondere auch die Frage, ob ein Verschulden der Behörde an der Nichtausforschung von Sachverhaltselementen (vom VwGH bereits entschiedene Fälle) mit dem Verschulden einer unterlassenen Weiterleitung von beim Finanzamt im konkreten Verfahren eingelangten Unterlagen gleichgesetzt werden kann. Da diesbezüglich eine Rechtsprechung des VwGH fehlt, war die Revision als zulässig zu erklären.

Linz, am 3. August 2018