



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der A GmbH & Co KG als Rechtsnachfolgerin der B GmbH, vertreten durch die S Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft mbH, gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 27. Februar 2009 betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Sacheinlagevertrag vom 11. September 2008 wurde der operative Betrieb der A GmbH mit allen Rechten und Verbindlichkeiten als Gesamtsache rückwirkend zum 31. Dezember 2007 gemäß Art. III UmgrStG zu Buchwerten in die neu gegründete B GmbH eingebbracht. Das Einbringungskapital wurde in der Einbringungsbilanz zum 31. Dezember 2007 mit 382.089,69 € ausgewiesen, das Gewinnkonto der A GmbH zum 31. Dezember 2007 infolge des eingetretenen Vermögensabgangs entsprechend vermindert. Gesellschafter der übertragenden wie auch der übernehmenden Gesellschaft sind X.S. und Y.S.. Im Anschluss wurde die B GmbH ebenfalls zum Stichtag 31. Dezember 2007 gemäß Art. II UmgrStG in die neu errichtete A GmbH & Co KG umgewandelt. An dieser sind wiederum X.S. und Y.S. je zur Hälfte beteiligt, die A GmbH ist reine Arbeitsgesellschafterin. Sowohl die Einbringung als auch die Umwandlung wurden beim Firmenbuch am 25. September 2008 angemeldet.

Im Zuge einer Außenprüfung vertrat der Prüfer die Auffassung, dass in Höhe der in der Bilanz der B GmbH ausgewiesenen Kapitalrücklage (382.089,69 €) eine fiktive Ausschüttung im Sinne des § 9 Abs. 6 UmgrStG vorliege. Erfolge nämlich nach der Einbringung eines Teilbetriebes nach Art. III UmgrStG eine Umwandlung in eine Personengesellschaft, ergebe sich mangels einer Gegenleistung für die einbringende Körperschaft (A GmbH) ein Buchverlust, der mit bilanzmäßigen Gewinnanteilen, die keine Einlagen im Sinne des § 4 Abs. 12 EStG 1988 darstellten, verrechnet worden sei. Gemäß § 9 Abs. 6 UmgrStG gelte dieser Buchverlust als am Tag der Anmeldung des Umwandlungsbeschlusses zur Eintragung ins Firmenbuch offen ausgeschüttet (Ausschüttungsfiktion).

Der Auffassung des Prüfers entsprechend hat das Finanzamt die A GmbH & Co KG als Rechtsnachfolgerin der B GmbH mit Bescheid vom 27. Februar 2009 als Haftungspflichtige für die auf die Ausschüttung entfallende Kapitalertragsteuer in Höhe von 95.522,42 € (25% von 382.089,69 €) in Anspruch genommen.

Dagegen wurde von der steuerlichen Vertretung Berufung erhoben. Bis zur Einführung des § 9 Abs. 6 zweiter Satz UmgrStG im Rahmen des AbgÄG 2001 sei es herrschende Auffassung gewesen, dass im Fall einer Umwandlung vorgelagerten Einbringung bzw. Spaltung erfolgten Übertragung von Vermögen auf die umgewandelte Gesellschaft, bei welcher das übertragene Vermögen in der Folge in Form von Nennkapital oder einer Kapitalrücklage ausgewiesen werde, die Ausschüttungsfiktion nicht zur Anwendung komme. Durch die Bestimmung des § 9 Abs. 6 zweiter Satz UmgrStG (sog. "ergänzende Ausschüttungsfiktion") hätte – wie aus den erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage hervorgehe – diese unerwünschte Rechtsfolge für die Zukunft verhindert werden sollen. Allerdings sei, wie beispielsweise Kauba (SWK 30/2002, S 778) zutreffend ausgehre, dieses Vorhaben nur teilweise gelungen, weil nach dem eindeutigen Gesetzeswortlaut nur jene Fälle von der ergänzenden Ausschüttungsfiktion erfasst seien, in welchen bei der einbringenden oder abspaltenden Gesellschaft der Buchwertabgang gegen Gewinnanteile im Sinne des § 4 Abs. 12 Z 2 EStG 1988 verrechnet worden sei. Mangels Vorumgründung in der übertragenden Gesellschaft könnten keine Gewinnanteile im Sinne des § 4 Abs. 12 Z 2 EStG 1988 vorhanden sein und finde § 9 Abs. 6 zweiter Satz UmgrStG daher keine Anwendung. Für eine teleologische Interpretation bleibe kein Raum, da jede Auslegung ihre Grenze im eindeutigen Wortlaut einer Bestimmung habe. Somit erweise sich die Festsetzung von Kapitalertragsteuer auf Basis der (ergänzenden) Ausschüttungsfiktion schon dem Grunde nach als rechtswidrig. Aber selbst wenn man davon ausgehe, dass ein Anwendungsfall von § 9 Abs. 6 UmgrStG vorliege, sei zu viel Kapitalertragsteuer vorgeschrieben worden, da in der umzuwandelnden Gesellschaft lediglich relevante Gewinnanteile in Höhe von 271.770,95 € vorhanden gewesen seien. Dieser Betrag entspreche dem korrigierten steuerlichen Einbringungskapital gemäß der Einbringungsbilanz

der A GmbH zum 31. Dezember 2007. Die Korrektur sei erforderlich gewesen, weil in der bisherigen Einbringungsbilanz entgegen dem Einbringungsvertrag und dem eindeutigen Willen der Vertragsparteien ein dem operativen Betrieb zugehöriges Bankkonto (Sparkasse Dornbirn KtoNr. xxx) nicht erfasst worden sei, während ein eindeutig der Vermietung zuzurechnendes Bankkonto (Hypobank KtoNr. yyy) zu Unrecht in der Einbringungsbilanz als dem Einbringungsvermögen zugehörig ausgewiesen worden sei. Beim Firmenbuch seien bereits berichtigte Umgründungsbilanzen eingebracht worden. Nach herrschender Auffassung sei in einem solchen Fall die Einbringungs- bzw. Umwandlungsbilanz auch steuerlich zwingend zu korrigieren, was natürlich auch Auswirkungen auf die Höhe der Bemessungsgrundlage für die Ausschüttungsfiktion habe.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung führte das Finanzamt begründend im Wesentlichen aus, dass der bei der Einbringung des Teilbetriebes abgegangene Buchwert des Teilbetriebes in Höhe von 382.089,69 € einen Bilanzverlust darstelle, der bei der übertragenden Kapitalgesellschaft (A GmbH) gegen das Gewinnvortragskonto gebucht worden sei. Bei der übernehmenden Kapitalgesellschaft (B GmbH) sei die Einbringung des Teilbetriebes handelsrechtlich in eine Kapitalrücklage (Einlage) eingestellt worden. Diese Kapitalrücklage enthalte aber zur Gänze abgegangene Gewinnanteile der einbringenden A GmbH. Damit habe diese (steuerlich) gemäß § 4 Abs. 12 Z 2 EStG 1988 die Eigenschaft einer Einlage verloren und sei daher als Gewinnanteil im Sinne des § 9 Abs. 6 UmgrStG zu behandeln. Mit der Bestimmung des § 9 Abs. 6 zweiter Satz UmgrStG habe der Gesetzgeber zum Ausdruck gebracht, dass bei einer aufgrund einer der Einbringung vorangegangenen Umgründung entstandenen Kapitalrücklage wiederum untersucht werden müsse, ob diese eine Einlage darstelle oder Gewinnanteile im Sinne des § 4 Abs. 12 Z 2 EStG 1988 beinhalte. Da im gegenständlichen Fall zur Gänze eine Verrechnung mit dem Bilanzgewinn erfolgt sei, stelle sich diese Frage nicht. Werde aber der bei der einbringenden Kapitalgesellschaft entstandene Buchverlust mit bilanzmäßigen Gewinnanteilen oder Einlagen, denen diese Eigenschaft nach § 4 Abs. 12 Z 2 EStG 1988 nicht zukomme, verrechnet, gelte dieser Buchverlust der übertragenden Körperschaft nach § 9 Abs. 6 zweiter Satz UmgrStG beim Rechtsnachfolger als Gewinnanteil im Sinne des § 4 Abs. 12 Z 2 EStG 1988 und falle damit anlässlich der Umwandlung unter die Ausschüttungsfiktion. Zur Berechnung der Ausschüttungsfiktion sei gegenständlich vom Reinvermögen bzw. Eigenkapital somit nur das (eingeforderte) Nennkapital abzuziehen gewesen.

Bezüglich der Höhe der Bemessungsgrundlage für die Ausschüttungsfiktion wurde angemerkt, dass die Einbringungsbilanz zu berichtigen sei, wenn diese nicht die Vereinbarungen des Einbringungsvertrages wiederspiegle. Dem Sacheinlagevertrag vom 11. September 2008 zufolge bringe die A GmbH den gesamten operativen Betrieb mit allen Rechten und

Verbindlichkeiten auf Grundlage der in der Anlage ./2 angeschlossenen Einbringungsbilanz zum 31. Dezember 2007 in die B GmbH als Sacheinlage ein. In Punkt 3.1. lit. d des Sacheinlagevertrages sei zudem festgehalten, dass die A GmbH insbesondere auch die Bankkonten laut Einbringungsbilanz übertrage. In Punkt 7.5. des Sacheinlagevertrages erkläre die einbringende Gesellschaft, dass die Einbringungsbilanz zum 31. Dezember 2007 eine vollständige Zusammenstellung der Vermögenswerte und Verbindlichkeiten des eingebrachten Vermögens darstelle und die in ihr enthaltenen Bewertungen den gesetzlichen Vorschriften entsprächen. In der dem Einbringungsvertrag angeschlossenen Einbringungsbilanz zum 31. Dezember 2007 sei die in der Berufung angeführte Bankverbindlichkeit bei der Sparkasse Dornbirn zweifelsfrei nicht enthalten, sehr wohl sei aber das Konto bei der Hypobank ausgewiesen. Da die Einbringungsbilanz zum 31. Dezember 2007 integrierender Bestandteil des Sacheinlagevertrages vom 11. September 2008 sei und zudem hinsichtlich der aufzunehmenden Bankkonten im Sacheinlagevertrag ausdrücklich auf die Einbringungsbilanz verwiesen werde, könne zweifelsohne keine Abweichung der Einbringungsbilanz vom Einbringungsvertrag vorliegen. Die dem Sacheinlagevertrag als Beilage angeschlossene Einbringungsbilanz entspreche damit dem Einbringungsvertrag und sei daher nicht mehr abänderbar.

Mit Schriftsatz vom 28. Juni 2009 wurde ohne weitere Begründung die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragt.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 9 Abs. 6 UmgrStG in der im Berufungsfall anzuwendenden Fassung lautet (die mit dem Budgetbegleitgesetz 2011, BGBI. I Nr. 111/2010, geänderte Fassung ist erstmals auf Umwandlungen anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2010 beschlossen wurden; 3. Teil Z 17 UmgrStG):

"Der Unterschiedsbetrag zwischen dem sich aus der Umwandlung zugrundeliegenden Bilanz (Jahresabschluss oder Schlussbilanz) ergebenden Reinvermögen (vermindert um Gewinnausschüttungen im Sinne des § 8 Abs. 4) und dem eingezahlten und eingeforderten Nennkapital (vermindert um darin enthaltene Gewinnteile im Sinne des § 4 Abs. 12 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988) und Einlagen im Sinne des § 4 Abs. 12 des Einkommensteuergesetzes 1988 gilt mit dem Tag der Anmeldung des Umwandlungsbeschlusses zur Eintragung in das Firmenbuch als an die Rechtsnachfolger offen ausgeschüttet. Dabei gilt als Gewinnanteil im Sinne des § 4 Abs. 12 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 weiters ein auf Grund einer der Umwandlung vorangegangenen Einbringung nach Art. III oder Abspaltung nach Art. VI bei der übertragenden Körperschaft entstandener Buchverlust, soweit er bei dieser gegen Gewinnanteile im Sinne des § 4 Abs. 12 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 verrechnet worden ist. Der Tag der Anmeldung des Umwandlungsbeschlusses zur Eintragung in das Firmenbuch gilt als Tag des Zufließens im Sinne des § 95 Abs. 4 Z 1 des Einkommensteuergesetzes 1988."

§ 4 Abs. 12 EStG 1988 lautet auszugsweise:

...

1. Einlagen im Sinne dieser Vorschrift sind das aufgebrachte Grund-, Stamm- oder Genossenschaftskapital und sonstige Einlagen und Zuwendungen, die als Kapitalrücklage auszuweisen sind oder bei Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften auszuweisen waren einschließlich eines Partizipations- und Genussrechtskapitals im Sinne des § 8 Abs. 3 Z 1 des Körperschaftsteuergesetzes 1988, sowie jene Verbindlichkeiten denen abgabenrechtlich die Eigenschaft eines verdeckten Grund-, Stamm- oder Genossenschaftskapitals zukommt.
2. Nicht zu den Einlagen gehören Beträge, die unter § 32 Z 3 fallen oder die infolge einer Umgründung im Sinne des Umgründungssteuergesetzes die Eigenschaft einer Gewinnrücklage oder eines Bilanzgewinnes verloren haben.

...

Dem Grundsatz der Einfachbesteuerung der von Körperschaften erzielten Gewinne (einerseits mit der 25%igen Körperschaftsteuer auf die auf der Ebene der Körperschaft thesaurierten Gewinne und andererseits durch die Besteuerung des ausgeschütteten Gewinnes auf Ebene des Gesellschafters) Rechnung tragend, sieht § 9 Abs. 6 UmgrStG eine Ausschüttungsfiktion vor, nach der die im Eigenkapital der Kapitalgesellschaft gespeicherten und am Umwandlungstichtag nicht offen ausgeschütteten Gewinnbestandteile der umzuwandelnden Körperschaft als ausgeschüttet gelten. Damit soll sichergestellt werden, dass der Übergang von thesaurierten Gewinnen der umgewandelten Kapitalgesellschaft in die Vermögenssphäre des Gesellschafters gleich behandelt wird, wie eine offene Ausschüttung, da es im Ergebnis gleich sein muss, ob die Gewinne nach Thesaurierung durch Umwandlung in das Vermögen des Gesamtrechtsnachfolgers gelangen oder durch (vorherige) Ausschüttung (vgl. Wundsam/Zöchling/Huber/Kuhn, UmgrStG⁴, § 9 Rz 27, mwN).

Die Gewinnausschüttungsfiktion soll all jene Bestandteile des unternehmensrechtlichen Eigenkapitals erfassen, die am Umwandlungstichtag steuerrechtlich als Gewinntangente zu qualifizieren sind (Wellinger in Fraberger/Hirschler/Kanduth-Kristen/Ludwig/Mayr, Handbuch Sonderbilanzen, Band II: Umgründungen, 1. Aufl., Seite 92). Nach der mit dem Abgabenänderungsgesetz 2001 eingefügten Bestimmung des § 9 Abs. 6 zweiter Satz UmgrStG gehört dazu auch ein durch eine vorgelagerte Einbringung oder Abspaltung bewirkter Buchverlust bei der übertragenden Körperschaft, soweit er bei dieser mit Gewinnanteilen im Sinne des § 4 Abs. 12 Z 2 EStG 1988 verrechnet wurde.

Nach den Erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage (827 BlgNR XXI. GP) wurde die Ergänzung im § 9 Abs. 6 UmgrStG zur Absicherung der sog. Ausschüttungsfiktion in Reaktion auf die bis dahin herrschende Verwaltungspraxis eingefügt und soll mit der Fiktion des zweiten Satzes eine einer Verschmelzung oder Aufspaltung auf die umzuwandelnde Gesellschaft vergleichbare Rechtsfolge dahingehend eintreten, dass in Höhe des bei der übertragenden

Gesellschaft zur Saldierung von Gewinnteilen verwendeten Buchverlustes bei der umzuwandelnden Gesellschaft das Vorhandensein entsprechender Gewinnteile angenommen wird.

In der Bilanz der A GmbH zum 31. Dezember 2007 (vor der Einbringung des operativen Betriebes) wurden neben dem Nennkapital in Höhe von 18.168,21 € (36.336,42 € abzüglich der nicht eingeforderten ausstehenden Einlagen in Höhe von 18.168,21 €) Bilanzgewinne in Höhe von 404.817,84 € (davon Gewinnvortrag: 373.725,29 €) als Eigenkapital ausgewiesen. Laut Punkt 1.6. des Sacheinlagevertrages vom 11. September 2008 wurde in Höhe des durch die Einbringung verursachten Vermögensabgangs bei der übertragenden Gesellschaft eine Sachausschüttung beschlossen. Der durch die Einbringung des Teilbetriebes abgegangene Buchwert (382.089,69 €) wurde bei der übertragenden A GmbH folglich gegen das Gewinnkonto gebucht und ist in der Eröffnungsbilanz der A GmbH zum 1.1.2008 daher nur mehr ein Bilanzgewinn in Höhe von 22.728,15 € (404.817,84 € abzüglich des eingetretenen Buchverlustes in Höhe von 382.089,69 €) ausgewiesen. Bei der übernehmenden B GmbH wurde das Einbringungskapital in eine Kapitalrücklage eingestellt.

Wie das Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung zutreffend ausgeführt hat, ist damit aber evident, dass aufgrund der vorgelagerten Einbringung des operativen Betriebes bei der übertragenden Körperschaft (A GmbH) ein Buchverlust bewirkt wurde, der zur Gänze mit Gewinnanteilen verrechnet wurde. Folglich gilt dieser mit Gewinnanteilen verrechnete Buchverlust nach § 9 Abs. 6 UmgrStG als (nicht als Einlage anzusehender) Gewinnanteil der übernehmenden Gesellschaft (B GmbH) und fällt damit anlässlich der nachfolgenden Umwandlung in die A GmbH & Co KG unter die Ausschüttungsfiktion des § 9 Abs. 6 UmgrStG.

Der von der steuerlichen Vertretung unter Bezugnahme auf Kauba (SWK 30/2002, S 778) vertretenen Auffassung, mangels einer bei der übertragenden Gesellschaft (A GmbH) erfolgten Verrechnung des Buchverlustes mit Beträgen im Sinne des § 4 Abs. 12 Z 2 EStG 1988 komme die Ausschüttungsfiktion nach dem Gesetzeswortlaut nicht zur Anwendung, vermag sich der Unabhängige Finanzsenat nicht anzuschließen.

Schwarzinger/Wiesner (in: Einkommensteuer Körperschaftsteuer Steuerpolitik, Gedenkschrift für Peter Quetschnigg, Seite 410) halten der Sichtweise von Kauba entgegen, dass mit dem ersten Hinweis auf § 4 Abs. 12 Z 2 EStG 1988 die Einlageneigenschaft verneint und damit das Vorliegen eines der Ausschüttungsfiktion unterliegenden Gewinnanteiles dekretiert werde. Da man den zweiten Satz des § 9 Abs. 6 UmgrStG als Ergänzung zum ersten sehen müsse, der die unternehmensrechtliche Maßgeblichkeit des Bilanzausweises als primäres Anwendungserfordernis sehe, sei dem Gesetzgeber nicht zu unterstellen, dass er die zu diesem Zeitpunkt bekannte steuersparende Gestaltung nicht zielgenau habe regeln wollen. Insofern kann aber, absehen auch davon, dass die bis zum Inkrafttreten des Abgabenänderungs-

gesetzes 2001 herrschende Verwaltungspraxis, derzufolge aus einer vorangegangenen Einbringung oder Abspaltung stammende Kapitalrücklagen (Gewinnanteile) nicht unter die Ausschüttungsfiktion fielen, zumindest fragwürdig ist (vgl. Keppert in Helbich/Wiesner/Bruckner, Handbuch der Umgründungen, 8. Lfg., § 9 Rz 72, mwN; nach Beiser, ÖStZ 2002, 69 ff, bestand die Gesetzeslücke, die mit der Novellierung des § 9 Abs. 6 UmgrStG durch das AbgÄG 2001 geschlossen werden sollte, gar nicht; ebenso Kirchmayr, Besteuerung von Beteiligungserträgen, Seite 237), nicht davon ausgegangen werden, dass der Gesetzeswortlaut des § 9 Abs. 6 UmgrStG in der hier anzuwendenden Fassung der Subsumierung des im Berufungsfall gegebenen Sachverhalts unter die Ausschüttungsfiktion entgegensteht.

Aber auch eine teleologische Interpretation der Bestimmung führt, sofern man davon ausgeht, dass der Gesetzeswortlaut nur im Sinne der Ausführungen der Berufungsführerin verstanden werden kann, zum selben Ergebnis.

Wie bereits oben ausgeführt, hat der Gesetzgeber die Bestimmung des § 9 Abs. 6 UmgrStG mehrfach modifiziert, um im Sinne der angestrebten Einfachbesteuerung in der Praxis vor kommenden Gestaltungen zur Vermeidung der Ausschüttungsfiktion entgegenzuwirken. (zu den im Einzelnen vorgenommenen Änderungen vgl. Keppert in Helbich/Wiesner/Bruckner, Handbuch der Umgründungen, 8. Lfg., § 9 Rz 60f). Wenn aber nach dem (engen) Gesetzeswortlaut der mit dem Abgabenänderungsgesetz 2001 neu eingefügten Regelung schon eine Verrechnung des Buchverlustes bei der übertragenden Gesellschaft mit Gewinnanteilen im Sinne des § 4 Abs. 12 Z 2 UmgrStG, dh. also solchen Gewinnanteilen, die diese Eigenschaft aufgrund einer Umgründung verloren haben und in einer Kapitalrücklage enthalten sind, unter die Ausschüttungsfiktion fällt, muss dies umso mehr im Falle einer Verrechnung mit offen ausgewiesenen (unternehmensrechtlichen) Gewinnanteilen der übertragenden Gesellschaft gelten, zumal diesbezüglich auch offenkundig ist, dass es sich dabei nicht um (nicht unter die Ausschüttungsfiktion fallende) Einlagen im Sinne des § 4 Abs. 12 Z 1 EStG 1988 handelt. Schließlich steht eine solche Auslegung auch im Einklang mit der verfassungsrechtlich gebotenen Einfachbesteuerung der von der Körperschaft in die Sphäre der Gesellschafter transformierten Gewinne sowie dem aus den Gesetzesmaterialien – wenngleich diesen keine selbstständige normative Kraft zukommt, sind sie doch für die Ermittlung der Absicht des Gesetzgebers bedeutsam (vgl. VwGH 28.05.2009, [2008/15/0193](#), mwN) – eindeutig hervorgehenden Willen des Gesetzgebers.

Auch mit dem Einwand, die Einbringungsbilanz und damit das Einbringungskapital sei zu berichtigen, weil in der bisherigen Einbringungsbilanz entgegen dem Einbringungsvertrag und dem eindeutigen Willen der Vertragsparteien ein dem eingebrachten Betrieb zugehöriges Bankkonto nicht enthalten sei und ein der Vermietung zuzurechnendes Bankkonto zu Unrecht

in der Einbringungsbilanz als dem Einbringungsvermögen zugehörig ausgewiesen sei, lässt sich für die Berufungsführerin nichts gewinnen.

In der Bilanz der A GmbH zum 31. Dezember 2007 ist unter den Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten ua. das in Rede stehende Konto xxx bei der Sparkasse Dornbirn mit einem Betrag von 105.535,14 € angeführt und wurde dieses auch in der Eröffnungsbilanz zum 1. Jänner 2008 wieder ausgewiesen. Das Konto yyy bei der Hypobank wurde in der Schlussbilanz der A GmbH zum 31. Dezember 2007 mit einem Guthaben in Höhe von 4.783,60 € ausgewiesen. Dieses wurde laut Einbringungsbilanz in die B GmbH eingebracht. Abgesehen davon, dass die steuerliche Vertretung nicht näher erläutert hat, weshalb richtigerweise wohl das (negative) Sparkassenkonto, nicht aber das (positive) Hypobankkonto zum Einbringungsvermögen gehören sollte und auch aus Firmenbuchabfragen nicht hervorgeht, dass berichtigte Umgründungsbilanzen vorgelegt worden wären, hat das Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung bereits zutreffend darauf hingewiesen, dass die A GmbH laut Punkt 2.1. des Sacheinlagevertrages den operativen Betrieb mit allen Rechten und Verbindlichkeiten auf Grundlage der angeschlossenen Einbringungsbilanz einbringt und laut Punkt 3.1. lit. d des Sacheinlagevertrages insbesondere auch die Bankkonten laut Einbringungsbilanz überträgt. Weshalb die Erfassung bzw. Nichterfassung der in Rede stehenden Konten in der (bisherigen) Einbringungsbilanz daher dem Einbringungsvertrag und dem eindeutigen Willen der Vertragsparteien widersprechen sollte, ist für den Unabhängigen Finanzsenat nicht nachvollziehbar und ist somit auch keine Veranlassung für eine Bilanzänderung erkennbar.

Die Geltendmachung der Haftung für Kapitalertragsteuer nach [§ 95 Abs. 2 EStG 1988](#) liegt im Ermessen der Abgabenbehörde (vgl. VwGH 27.08.2008, 2005/15/0100). Nach [§ 20 BAO](#) sind Ermessensentscheidungen unter Beachtung der Grundsätze der Billigkeit und Zweckmäßigkeit zu treffen. Bei der Ermessensübung sind demnach berechtigte Interessen des Abgabepflichtigen gegenüber dem öffentlichen Interesse an der Einbringung der Abgaben unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände abzuwägen (vgl. VwGH 26.07.2007, [2007/15/0131](#), mwN). Im Hinblick auf die aus § 95 Abs. 2 EStG 1988 hervorgehende Haftung des zum Abzug der Kapitalertragsteuer Verpflichteten für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer, die Höhe des in Rede stehenden Abgabenbetrages sowie den Umstand, dass das Vorhandensein von unter die Ausschüttungsfiktion des § 9 Abs. 6 UmgrStG fallenden Beträgen evident ist, stellt sich die Ermessensübung des Finanzamtes im Ergebnis als rechtmäßig dar, zumal seitens der Berufungsführerin die Ermessensübung des Finanzamtes nicht bekämpft wurde und auch aus der Aktenlage keine unter dem Gesichtspunkt der Billigkeit zu berücksichtigenden Umstände hervorgehen.

Der Berufung konnte somit gesamthaft gesehen kein Erfolg beschieden sein.

Feldkirch, am 23. November 2011